



**T.C.
KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU YÖNETİMİ ANA BİLİM DALI**

**5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ
VE KONTROL KANUNU KAPSAMINDA
İ DENETİM FAALİYETİNDE
ŞEFFAFLIK: UYGULAMADA ORTAYA
ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM
ÖNERİLERİ**

Mehmet EKMEKÇİ

DOKTORA TEZİ

**KAHRAMANMARAŞ
ŞUBAT - 2021**



**T.C.
KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU YÖNETİMİ ANA BİLİM DALI**

**5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ
VE KONTROL KANUNU KAPSAMINDA
İ DENETİM FAALİYETİNDE
ŞEFFAFLIK: UYGULAMADA ORTAYA
ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM
ÖNERİLERİ**

DANIŞMAN : Prof. Dr. İbrahim Ethem TAŞ
ye : Prof. Dr. Ali Haluk PINAR
ye : Prof. Dr. Abdullah ÇELİK
ye : Prof. Dr. Yılmaz DEMİRHAN
ye : Dr. Öğr. y. Selcen KÖK

Mehmet EKMEKÇİ

DOKTORA TEZİ

**KAHRAMANMARAŞ
ŞUBAT - 2021**

KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU YÖNETİMİ ANA BİLİM DALI

ÖZET

DOKTORA TEZİ

**5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU
KAPSAMINDA İÇ DENETİM FAALİYETİNDE ŞEFFAFLIK:
UYGULAMADA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM
ÖNERİLERİ**

Mehmet EKMEKÇİ

Danışman : Prof. Dr. İbrahim Ethem TAŞ

Yıl : 2021, Sayfa: 197+ XII

Jüri : Prof. Dr. İbrahim Ethem TAŞ (Başkan)
: Prof. Dr. Ali Haluk PINAR (Üye)
: Prof. Dr. Abdullah ÇELİK (Üye)
: Prof. Dr. Yılmaz DEMİRHAN (Üye)
: Dr. Öğr. Üy. Selcen KÖK (Üye)

1980’li yıllar ve sonrasında kamu yönetiminde, geleneksel kamu yönetimi anlayışından uzaklaşılarak yerine yeni kamu yönetimi ve yönetim anlayışı egemen olmaya başlamıştır. Yeni kamu yönetimi ve yönetim anlayışının ilkelerinden olan şeffaflık bu süreçte önem kazanmıştır. Yönetimin olduğu her yerde yönetimin bir fonksiyonu olan denetim de vardır. Yönetimin fonksiyonlarından olan denetimin sonuçlarının şeffaflık kapsamında kamuoyu ile paylaşılması önemlidir. Bu bağlamda genel olarak denetim, özelde ise iç denetim etkili bir araçtır. Bu çalışmada, iç denetim faaliyetinin, uygulamada yeni kamu yönetimi ve yönetim anlayışının gerektirdiği ölçüde şeffaf olup olmadığı ve iç denetçilerin, iç denetim faaliyetine ve şeffaflığa ilişkin algılarının ne olduğu sorularına cevap aranmaktadır. Araştırmada nitel araştırma yöntemi izlenmiş, vaka çalışması yöntemi benimsenmiştir. Derinlemesine mülakat tekniğinin kullanıldığı araştırmada, amaçlı örneklem tekniği ile seçilen 50 katılımcı ile görüşülmüştür. Tamamı iç denetçilerden oluşan katılımcılardan 16’sı belediyede, 2’si il özel idaresinde, 25’i üniversitede ve 7’si bakanlık ve genel müdürlükte görevlidir.

Yarı yapılandırılmış ve gelişmeci soru tekniği kullanılarak yürütülen araştırmada verileri, katılımcıların iç denetim faaliyeti ve şeffaflığa ilişkin algıları

ve iç denetim faaliyetine ilişkin sorunlar oluşturmaktadır. Veriler, “iç denetçilerin, şeffaflığa ilişkin algıları”, “ iç denetçilerin, iç denetim faaliyetine ilişkin algıları”, “kurumsal ilişkiler”, “iç denetçinin yönetsel süreçlere katkısı”, “iç denetim faaliyetinin şeffaflığa katkısı”, “sorunlar” ve “öneriler” temaları ekseninde değerlendirilmiştir. Bu kapsamda niteliği gereği tamamen açık bir şekilde yürütülemeyeceği kabul edilebilen iç denetim faaliyeti, kanunlarla korunan devletin güvenliği ve bazı kişisel bilgiler dışında şeffaf olabilir. Diğer yandan iç denetim faaliyeti sonucu ulaşılan bilgiler güvenilir değilse, bunların şeffaflık kapsamında paylaşılmasının da bir anlamı yoktur. Bu noktada ulaşılan ve paylaşılan bilgilerin güvenilirliğinin sağlanabilmesi için, denetimin de denetime açık olması gerekebilir. Bu araştırmanın sonucunda, 5018 sayılı kanun gereği yapılan iç denetim faaliyetinin uygulamada yeni kamu yönetimi ve yönetim anlayışının gerektirdiği kadar şeffaf olmadığı ve iç denetçilerin büyük çoğunluğunun yeni kamu yönetimi ve yönetim anlayışının gerektirdiği şeffaflık ilkesini benimsemedikleri sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Yeni Kamu Yönetimi, Şeffaflık, İç Denetim

**DEPARTMENT OF PUBLIC ADMINISTRATION
INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM UNIVERSITY**

ABSTRACT

PhD THESIS

**TRANSPARENCY IN AUDIT ACTIVITIES WITHIN THE SCOPE
OF PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT AND CONTROL LAW
NO. 5018: PROBLEMS ARISING IN PRACTICE AND SOLUTION
PROPOSALS**

Mehmet EKMEKÇİ

Supervisor : Prof. Dr. İbrahim Ethem TAŞ
Year : 2021, Page: 197+ XII
Jury : Prof. Dr. İbrahim Ethem TAŞ (Chairperson)
: Prof. Dr. Ali Haluk PINAR (Member)
: Prof. Dr. Abdullah ÇELİK (Member)
: Prof. Dr. Yılmaz DEMİRHAN (Member)
: Asst. Prof. Dr. Selcen KÖK (Member)

1980's and after, a new understanding of public administration and governance started to dominate the public administration instead of the traditional public administration understanding. Transparency, which is one of the principles of the new public management and governance understanding, has gained importance in this process. Wherever there is management, there is also control, which is a function of management. It is important to share the results of the audit, which is one of the functions of the management, with the public within the scope of transparency. In this context, audit in general and internal audit in particular is an effective tool. In this study, internal audit activity, In practice, it is aimed to reveal whether the new understanding of public management and governance is as transparent as required, and how internal auditors' perceptions about internal audit activity and transparency are. In the research, qualitative research method was followed and the case study method was adopted. In the study, in which the in-depth interview technique was used, 50 participants selected by purposeful sampling technique were interviewed. 16 of the participants, all of which are internal auditors, are working in the municipality, 2 in the special provincial administration, 25 in the university and 7 in the ministry and general directorate.

In the research conducted using semi-structured and progressive question technique, the data creates problems regarding the perceptions of the participants regarding the internal audit activity and transparency and the internal audit activity. Data include "perceptions of internal auditors regarding transparency", "perceptions of internal auditors about the internal audit activity", "corporate relations", "contribution of the internal auditor to managerial processes", "the contribution of the internal audit activity to transparency", "problems" and

"suggestions". It has been evaluated on the axis of their themes. In this context, the internal audit activity, which can be accepted as not being carried out completely openly by its nature, should be as transparent except for the security of the state protected by law and some personal information. On the other hand, if the information obtained as a result of internal audit activities is not reliable, there is no point in sharing them within the scope of transparency. At this point, the audit may also need to be open to audit to ensure the reliability of the information that is reached and shared. As a result of this research, the requirement of the Law No. 5018, internal audit activity requires the understanding of new public management and governance is not as transparent as in practice, it is concluded that the majority of the required transparency of governance and new public management and the internal auditors that they do not have an understanding.

Keywords: New Public Management, Transparency, Internal Audit



ÖN SÖZ

Ders aşamasından tez aşamasına kadar, yönlendirme ve bilgilendirmeleri ile bu araştırmanın bilimsel temeller ışığında şekillenmesinde birikiminden ziyadesi ile istifade ettiğim değerli danışman hocam Prof. Dr. İbrahim Ethem TAŞ'a;

Teze ilişkin eleştirileri, yol göstermeleri, akademik bilgi ve birikimleri ile tezin bilimsel temeller ışığında şekillenmesinde katkı sağlayan değerli hocalarım Prof. Dr. Ali Haluk PINAR'a ve Dr. Öğr. Üyesi Selcen KÖK'e;

Tez jürisinde bulunarak dönütleri ve katkıları ile tezin zenginleşmesine katkı sağlayan Prof. Dr. Abdullah ÇELİK ve Prof. Dr. Yılmaz DEMİRHAN'a;

Doktora sürecinde desteğini esirgemeyen Cumhuriyet ÇOBAN'a;

Her zaman yanımda olan, mutlu ve hüzünlü her anımı birlikte paylaştığım aileme çok teşekkür ederim.

Ayrıca, uzun bir süre danışmanlığımı yürüten, her anlamda desteğini esirgemeyen, kendisinden çok şey öğrendiğim ve 2019 yılı Aralık ayında vefat eden değerli hocam Prof. Dr. Ahmet Hamdi AYDIN'ı rahmetle anmak istiyorum.

Mehmet EKMEKÇİ
Şubat - 2021

İÇİNDEKİLER

ÖZET	I
ABSTRACT.....	III
ÖN SÖZ	V
İÇİNDEKİLER	VI
KISALTMALAR LİSTESİ	IX
TABLolar LİSTESİ.....	XI
ŞEKİLLER LİSTESİ	XII
1. GİRİŞ	1
2. KONU İLE İLGİLİ ÖNCEKİ ARAŞTIRMALAR	5
3. KURAMSAL VE KAVRAMSAL ÇERÇEVE	12
4. İÇ DENETİM	33
4.1. Genel Olarak Denetim	33
4.1.1. Özel Sektörde Denetim.....	34
4.1.2. Kamu Yönetiminde Denetim.....	34
4.1.2.1. Kamu Yönetiminde Yönetim İçi (İdari) Denetim Yolları.....	35
4.1.2.2. Kamu Yönetiminde Yönetim Dışı Denetim Yolları.....	37
4.1.3. Denetim ile Teftiş Arasındaki Fark	38
4.1.4. İç Denetim ile Teftiş Arasındaki Fark	39
4.2. Genel Olarak İç Kontrol.....	40
4.2.1. İç Kontrolün Amacı	41
4.2.2. İç Kontrolün Temel İlkeleri	41
4.2.3. İç Kontrolün Yapısı ve İşleyişi.....	41
4.2.4. İç Kontrol Sisteminin Parçası Olarak, Ön Mali Kontrol	42
4.2.5. İç Kontrol Sisteminin Parçası Olarak, İç Denetim	43
4.2.6. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi.....	43
4.3. Genel Olarak İç Denetim	44
4.3.1. İç Denetimin Amacı	44
4.3.2. İç Denetimin Temel İlkeleri	45
4.3.3. İç Denetimin Yapısı, İşleyişi ve Kapsamı	46
4.3.4. İç Denetimin, Kamu Faaliyetlerinin Sunulmasına Katkısı.....	46
4.3.5. İç Denetim Faaliyetinin Tarihsel Gelişimi	46
4.3.6. İç Denetim Faaliyetinin Tarihsel Gelişimine Etkisi Olan Faktörler.....	49
4.3.6.1. Küreselleşme	50
4.3.6.2. Bilişim Teknolojilerindeki Gelişim.....	50
4.3.6.3. Firma Operasyonlarının Karmaşıklaşması ve Uzmanlaşma.....	50
4.3.6.4. Kurumsal Yönetim Kavramındaki Gelişimler.....	51
4.3.6.5. Risk Yönetiminin Gelişimi.....	51
4.3.6.6. İç Kontrol Kavramının Gelişimi.....	51
4.3.6.7. Yanıltıcı Finansal Raporlama Eylemleri ve Yasal Ortamdaki Değişimler	51
4.3.7. İç Denetimle İlgili Uluslararası Kuruluşlar	52
4.3.7.1. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA).....	52
4.3.7.2. Uluslararası İç Denetim Standartları ve Destekleyici Kurumlar Komitesi (COSO)	52
4.3.7.3. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI)	53
4.3.7.4. İç Denetime İlişkin Uluslararası Hukuki Düzenlemeler	53

4.3.7.5. Foreign Corrupt Practices Act.....	53
4.3.7.6. Cadbury Komitesi Raporu.....	53
4.3.7.7. The Turnbull Raporu.....	54
4.3.7.8. Basel Düzenlemeleri.....	54
4.3.7.9. COSO Raporu.....	54
4.3.7.10. Sarbanes- Oxley Yasası.....	54
4.3.8. İç Denetimle İlgili Ulusal Kuruluşlar.....	55
4.3.8.1. Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE).....	55
4.3.8.2. İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK).....	55
4.3.9. İç Denetime İlişkin Ulusal Hukuki Düzenlemeler.....	56
4.3.9.1. Sermaye Piyasası Mevzuatında İç Denetim Sistemi.....	56
4.3.9.2. Bankacılık Kanununda İç Denetim Sistemi.....	56
4.3.9.3. Sigortacılık Mevzuatında İç Denetim Sistemi.....	57
4.3.9.4. Türk Ticaret Kanununda İç Denetim Sistemi.....	57
4.3.9.5. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK)....	58
4.4. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda İç Denetim Sistemi.	58
4.4.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Amacı	60
4.4.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Ortaya Çıkışı Nedenleri	61
4.4.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun İç Denetimle İlgili Gerekçesi	63
4.5. Kamu Sektöründe Performans Değerlendirmesinde İç Denetim Raporlarının Rolü	63
4.6. İç Denetçilerin Niteliği ve İç Denetimin Kamu Personel Rejimi Üzerindeki Olası Etkisi.	64
4.7. İç Denetim Raporlarının, Devletin İtibarına Etkisi.....	65
4.8. İç Denetim Raporlarının Özellikleri	67
4.9. İç Denetçi, Üst Yönetici İlişkisi.....	68
4.9.1. İç Denetçinin Yaptırım Gücü	68
4.9.2. Üst Yöneticinin Yaptırım Gücü.....	69
4.9.3. İç Denetçinin Danışmanlık Faaliyetleri.....	71
4.9.4. İç Denetçinin Üst Yöneticiye Bağlı Olması (İç Denetçinin Bağımsızlığı) Sorunu	72
4.9.5. İç Denetim Raporunun Üst Yöneticilere Bildirilmesi.....	73
4.10. İç Denetimin Kamu Yönetimi Teşkilatındaki Yeri.....	73
4.10.1. Kurumlar Bazında, İç Denetimin Teşkilat Yapısı	74
4.10.1.1. Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri	74
4.10.1.2. İl Özel İdareleri.....	75
4.10.1.3. Mahalli İdarelerden Oluşan Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri.....	76
4.10.1.4. Üniversiteler	76
4.10.2. İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK).....	77
4.10.3. İç Denetim Birimi Başkanlığı (İDBB)	78
4.10.4. İç Denetim Gözetim Sorumlusu	78
5. ŞEFFAFLIK (SAYDAMLIK).....	80
5.1. Genel Olarak Şeffaflık	80
5.2. Şeffaflık Türleri.....	81
5.2.1. Performans Şeffaflığı.....	81
5.2.2. Mali Şeffaflık.....	81

5.3. Şeffaflık ve Açıklık Ayırımı	82
5.3.1. Yönetimde Açıklık, Kapalı Rejim İlişkisi	83
5.3.2. Yönetimde Şeffaflık (Belgeye Ulaşabilirlik), Açık Rejim (Parlementer Rejim) İlişkisi	83
5.4. Şeffaflığın Sınırları	84
5.4.1. Şeffaflığın Olumlu ve Olumsuz Yönleri	84
5.4.2. Nereye Kadar Şeffaf Olunmalı?	84
5.5. Kamu Yönetimi Bağlamında Şeffaflık	85
5.6. Hukuk Devleti Şeffaflık İlişkisi	85
5.7. Türkiye’de Şeffaflık Uygulamaları	86
5.7.1. E-Devlet Uygulamaları	86
5.7.2. Bilgi Edinme Kanunu	86
5.7.3. Kent Konseyleri	87
5.7.4. Kalkınma Ajansları	87
5.7.5. Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun	88
5.7.6. Kamu Görevlileri Etik Kurulu Çalışmaları	88
5.7.7. Kamu Gözetim Kurumu Çalışmaları	89
5.7.8. Faaliyet Raporların İnternette Yayınlanması	89
5.8. Uluslararası Şeffaflık Örgütü (Transparency International - TI)	90
5.9. İç Denetim Faaliyetinde Şeffaflığın Önemi	91
6. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ ve KONTROL KANUNU KAPSAMINDA İÇ DENETİM FAALİYETİNDE ŞEFFAFLIK ve UYGULAMADA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR İLE İLGİLİ BİR ALAN ARAŞTIRMASI	93
6.1. Saha Araştırmasında Kullanılan Yöntem	93
6.2. Araştırmanın Evreni	95
6.3. Araştırmanın Sınırlılıkları	96
6.4. Analizler	97
6.4.1. İç Denetçilerin Şeffaflığa İlişkin Algıları	97
6.4.2. İç Denetçilerin İç Denetim Faaliyetine İlişkin Algıları	102
6.4.3. Kurumsal İlişkiler	106
6.4.4. İç Denetçinin Yönetmelik Süreçlere Katkısı	125
6.4.5. İç Denetim Faaliyetinin Şeffaflığa Katkısı	138
6.4.6. Sorunlar	145
6.4.7. Öneriler	162
7. SONUÇ	177
KAYNAKLAR	185
ÖZ GEÇMİŞ	
EKLER	

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ACIIA	: Association of Certified International Investment Analysts
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants – Amerikan Temel Denetim Kavramları Komitesi
AIHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AMKD	: Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi
APK	: Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu
AY	: Anayasa
AYM	: Anayasa Mahkemesi
Bkz	: Bakınız
BYS	: Bilgi Yönetim Sistemi
CCSA	: Certification İn Control Self-Assessment - Uluslararası Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanlığı Sertifikası
CFSA	: Certified Financial Services Auditor - Uluslararası Mali Hizmetler Denetçisi Sertifikası
CGAP	: Certified Government Auditing Professional - Uluslararası Kamu Denetçisi Sertifikası
CIA	: Certified Internal Auditor - Uluslararası İç Denetçilik Sertifikası
CISA	: Certified Information Systems Auditor
COSO	: The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - Uluslararası İç Denetim Standartları ve Destekleyici Kurumlar Komitesi
E	: Esas (Sayısı)
EBYS	: Elektronik Bilgi Yönetim Sistemi
ECIIA	: European Confederation of Institutes of Internal Auditing - Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu
FCPA	: Foreign Corrupt Practices Act – Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Kanunu
FEI	: Financial Accounting and Reporting Education
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
HMB	: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı
IBRD	: International Bank for Reconstruction and Development - Dünya Bankası
IIA	: Institute of International Auditors – Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
IMF	: International Monetary Fund - Uluslararası Para Fonu
INTOSAI	: International Organization of Supreme Audit Institutions - Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü
ISACA	: Information Systems Audit and Control Association
İÇDEN	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Tarafından Hazırlanan Kamu İç Denetim Yazılımı
İDBB	: İç Denetim Birimi Başkanlığı
İDÇUEHY	: İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik
İDKK	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
İKÖMK	: İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K	: Karar (Sayısı)

KAYA	: Kamu Yönetimi Araştırma Projesi
KHK	: Kanun hükmünde Kararname
KİDDER	: Kamu İç Denetçileri Derneği
KİDR	: Kamu İç Denetim Rehberi
KİDS	: 2100 sayılı Kamu İç Denetim Standardı
KKY	: Kent Konseyi Yönetmeliği
KMYKK	: 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
md	: Madde
MİBK	: Merkezi İdare Bütçe Kanunu
MÖ	: Milattan Önce
MUK	: 1050 sayılı Muhasebe-i Umumi Kanunu
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development - Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
RG	: Resmî Gazete
SGDB	: Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı
SK	: Sayıştay Kanunu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TI	: Transparency International - Uluslararası Şeffaflık Örgütü
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TODAİE	: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UİDS	: Uluslararası İç Denetim Standartları
YKY	: Yeni Kamu Yönetimi
VDKB	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablolar	Sayfa
Tablo 3.1. Yeni Kamu Yönetimi ve Yönetişim Kavramlarına Genel Bir Bakış	21
Tablo 4.1. Harcama ile İlgili Yetkililerin Karşılaştırması	59
Tablo 4.2. Bulgunun Rapora Konulup Konulmamasına Karar Verilmesi.....	70
Tablo 6.1. Görüşülen Kişiler Tablosu.....	94
Tablo 6.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi	95
Tablo 6.3. İDKK Tarafından Yayınlanan Dolu/Boş İç Denetçi Kadro Sayısı	96
Tablo 6.4. Kurumsal İlişkiler Kapsamında Karşılaşılan Sorunlarla İlgili Veriler ve Çözüm Önerileri.....	123
Tablo 6.5. İç Denetçinin Yönetmelik Süreçlere Katkısı İlgili Veriler ve Çözüm Önerileri.....	138
Tablo 6.6. İç Denetim Faaliyetinin Şeffaflığa Katkısı ile İlgili Veriler ve Çözüm Önerileri.....	145
Tablo 6.7. İç Denetim Faaliyetinde Şeffaflık Sorunu ile İlgili Veriler ve Çözüm Önerileri.....	158
Tablo 6.8. Araştırma Verileri.....	160
Tablo 6.9. İç Denetim Faaliyetinde Şeffaflığın ve Etkinliğin Sağlanması ile İlgili Veriler ve Çözüm Önerileri.....	175

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekiller	Sayfa
Şekil 3.1. İyi Yönetişimin Temel Özellikleri ve Başlıca Unsurları.....	19
Şekil 3.2. Örgütlerde Yönetim Süreci.....	24
Şekil 4.1. Türkiye'nin Yolsuzluk Algı Endeksi Sıralamasındaki Yeri.....	65
Şekil 4.2. İç Denetim Biriminin, Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Teşkilat Şemasındaki Yeri	75
Şekil 4.3. İç Denetim Biriminin, İl Özel İdareleri Teşkilat Şemasındaki Yeri.....	75
Şekil 4.4. İç Denetim Biriminin, Mahalli İdarelerden Oluşan Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Teşkilat Şemasındaki Yeri.....	76
Şekil 4.5. İç Denetim Biriminin, Üniversitelerin Teşkilat Şemasındaki Yeri	77



1. GİRİŞ

John Maynard Keynes'in, 1929 ekonomik buhranı sonrası 1936 yılında yayınladığı "Faiz, İstihdam ve Paranın Genel Teorisi" kapsamında, yeni bir devlet yapılanması olarak önerdiği karma ekonomik modelin siyasal çıktısı, refah devleti (müdahaleci devlet anlayışı) görüşüdür. Refah devleti görüşü kapsamında devlet sosyal alanda var olmayı kendine görev bilmiş, tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de devletin üstlenmiş olduğu fonksiyonlar artmaya devam etmiştir. Refah devleti görüşü, İkinci Dünya Savaşı sonrasında, kapitalist ekonomilerde uygulama için bir temel bulmuştur. Bu kapsamda, kaynakların kıt ve sınırlı olduğu varsayımı altında devletin büyümesi, özel sektörün küçülmesi sonucunu ortaya çıkarmış ve bu büyüme kamu yönetimi alanında da kendini göstermiştir. 1970'li yıllara gelindiğinde ortaya çıkan ekonomik durgunluk ve krizler, etkisini birçok alanda hissettirmiştir. Karını maksimize etmek isteyen firmaların vergi yükünden dolayı sermayelerini dışarıya kaçırmaları uluslararası şirketlerin ortaya çıkmasına neden olmuş ve bu da küresel ekonomik bir sistemin doğumuna yol açarak küreselleşmeye hizmet etmiştir.

1970'ler sonrası, gerek refah devleti görüşünün bir ürünü olan küreselleşme ve gerekse Avrupa Birliği rüzgarlarının etkisi ile ortaya çıkan yeni gelişmeler, kamu yönetiminde ciddi değişikliklere zemin hazırlamıştır. 1980'lere gelindiğinde, ABD'de Reagan, İngiltere'de Thatcher ve Türkiye'de Özal, yeni sağ için uygun ortam sunmuş olan küreselleşme sürecinden faydalanmış ve bu süreçte refah devleti görüşü kapsamında süre gelen uygulamalar ve devletin bu şekilde büyümesi sorgulanmaya başlamıştır. Ekonomik durgunluk ve krizler sonrası yeni sağ düşüncesinin ortaya çıkışı, siyasal değişimler, toplumsal değişim, bilişim teknolojilerindeki hızlı değişim, teknokratik yönetim anlayışı, uluslararası kuruluşların etkisi ve özelleştirmenin yaygınlaşması ile devlet yeniden örgütlenerek konumu sorgulanmaya başlamıştır. Diğer yandan devlet küçülerek klasik liberal anlayıştaki asli fonksiyonlarına dönmeye başlamıştır.

Yeni kamu yönetim (YKY) anlayışı, bir yandan devletin küçülerek asli fonksiyonlarına dönmelerini hedeflerken, diğer yandan da bunun bir yansıması olarak katılımcı demokrasi, esneklik, hesap verebilirlik, şeffaflık, yerelleşme, hizmette yerellik, verimlilik, vatandaş-odaklılık gibi konuların önemini vurgulamaktadır. YKY kapsamında bir yandan kamu ekonomisi hızla küçülüp asli fonksiyonlarına dönerken, diğer yandan piyasa ekonomisi temelli ve müşteri odaklı bir anlayış kapsamında "hesap verilebilirlik" ve "şeffaflık" kavramları, kamu sektörü içinde önemli hale gelmeye başlamıştır. Yine bu süreçte kamu mali karar alma süreçlerinin etkinleştirilmesine yönelik yaşanan değişimin bir sonucu olarak, karmaşık hiyerarşik yapıyı dikey örgütlenmeden yatay örgütlenmeye, hantal ve verimsiz bir kamu ekonomisinden verimliliği ve etkinliği ön plana çıkaran bir kamu yönetimi anlayışına doğru bir kayış yaşanmıştır. Bu kapsamda kamunun özel sektör mantığı çerçevesinde yönetilmesi amaçlanmıştır.

Günümüzde çağdaş yönetim anlayışı kapsamında devlet artık bizzat hizmet üreten değil, geleceği planlayan, özel sektörün önünü açan, kurumlar ve sektörler arası koordinasyon sağlayan, rehberlik yapan, performans denetimi yapan bir yapıya doğru gitmektedir. Verimlilik ve performans göre değerlendirme, kamuda da önemli hale gelmiştir. YKY anlayışı kapsamında, minimal devlet anlayışı ve piyasa ekonomisi mekanizması tekniklerine uygun bir kamu yönetimi uygulaması benimsenmiştir. Özel sektörün gelişmiş olduğu ülkelerde, devletin katı (rijid) karakteri, YKY ve yönetim anlayışı kapsamında hızla esneklemeye ve şeffaflaşmaya başlarken, özel sektörün

güçlü olmadığı yeni gelişmekte olan ülkelerde, YKY anlayışının yeniden düzenlenmiş şekli olan iyi yönetim (good governance) gündeme gelmiştir.

Yönetişim, sivil toplum kuruluşları ve özel sektörün, kamu yönetimindeki karar alma süreçlerine dahil edilmesidir. Yönetimin olduğu her yerde yönetimin bir fonksiyonu olan denetimin de olması ve denetim sonuçlarının kamu yönetimindeki karar alma süreçlerine dahil olan sivil toplum kuruluşları ve özel sektör temsilcileri ile paylaşılması yönetim kapsamında önemli bir ilke olan şeffaflık açısından önemlidir. Bu sayede kamunun kaynaklarının kamunun hizmetinde kullanıldığına toplum adına şahitlik edebileceklere imkan verilmiş olacaktır. Diğer yandan yönetim kapsamında merkezi yönetim, yetki ve otoritesini özel sektör ve sivil toplum örgütleri ile paylaşmaktadır. Yönetişim kapsamında salt devlet otoritesine dayanmayan, çoğulcu yönetim biçimlerinin ve aktörlerinin etkileşimi ile katılımcı bir yönetim şekli öngörülmüştür. Bu kapsamda kamu yönetiminin, hem verimliliği esas alan bir yapıya kavuşması hem de yaptığı işlem ve eylemlerden sorumlu hale getirilmesi hedeflenmiştir. İyi yönetim ise, devlet ve kamu yönetiminde var olan geleneksel yapının korunması girişimlerine bir meydan okumadır. İyi yönetim sadece devlet yönetiminde uluslararası standartları sağlamak değil, buna ilave olarak vatandaşın kaliteli hizmetleri alması sağlamaktır. Bu kapsamda hak talep eden vatandaşın, ödev ve sorumlulukları yüklenen “aktif” vatandaşa bir geçiş vardır. Vatandaş yöneten değil temel karar alıcıdır. Vatandaş, toplam kalite yönetimindeki “müşteri” kavramına benzer bir konuma getirilmiştir. İyi yönetişimin temel unsurları; sorumluluk, katılımcı demokrasi, desantralizasyon, hukukun üstünlüğü, kamu yararı, katılımcılık, adalet, yolsuzlukla mücadele, hesap verilebilirlik ve şeffaflıktır. İyi yönetişimi güçlendirme kapsamındaki Türkiye uygulamalarına, kent konseyleri, kalkınma ajansları, e-devlet uygulamaları, dilekçe kanunu, etik kurul çalışmaları, kamu gözetim kurumu çalışmaları, mali raporların internette yayınlanması örnek olarak verilebilir.

YKY ve yönetim anlayışı kapsamında, genel olarak kamu yönetiminde, özelde ise kamu mali yönetiminde şeffaflığın sağlanması önemli bir ilkedir. Bu kapsamda en önemli değişikliklerden biri 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun (KMYKK) yürürlüğe girmesidir. Bu kapsamda 2006’ya kadar 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu (MUK) ile düzenlenen Türk kamu mali yönetimi, KMYKK ile yeniden düzenlenmiş ve bu kapsamda iç denetim uygulamasına geçilmiştir. KMYKK ile katma bütçe uygulamasından vazgeçilerek, genel bütçe ve özel bütçe uygulamasına geçilmiştir. Bu kapsamda bütçenin kapsamı da genişletilmiştir. KMYKK ile harcama sürecinde görev alan ve hesap verme sorumluluğuyla karşı karşıya olanların yetki ve sorumlulukları yeniden belirlenmiştir. Bu sayede bütçe hakkının TBMM tarafından en iyi şekilde kullanılması amaçlanmıştır. Kamu yönetiminin kaynakları verimli ve etkin kullanamaması, kamu idaresini alternatif denetim yolları aramaya itmiştir. Bunda son dönemde klasik denetim yollarının beklentileri karşılayamaması etkili olmuştur. Bu süreçte işletmeler için önemli bir kavram olan “iç denetim”, kamu kaynaklarının ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre kullanılmasının sağlanması kapsamında KMYKK’nın yürürlüğe girmesi ile kamu yönetimi açısından da önemli hale gelmiştir. İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek amacıyla kamu kaynaklarının ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. YKY ve yönetim anlayışı kapsamında iç denetim faaliyeti sonucu ulaşılan bulguların, şeffaflık ilkesi kapsamında kamuoyu ile paylaşılması büyük önem arz etmektedir.

Şeffaflık ilkesi kapsamında kamu kurumunun aldığı bütün kararların, doğru ve eksiksiz olarak, paydaşlara duyurulması hedeflenmektedir. Bu bağlamda şeffaflık ilkesi gereği paydaşlar bilgiye kolayca erişebilmelidir. Ancak önemli bir kamusal faaliyet olarak değerlendirilebilecek iç denetimde şeffaflık konusunda önemli soru işaretleri vardır. Örneğin iç denetim raporlarına paydaşlar ulaşabilir mi, ulaşmaları gerekir mi, ya da bu konuda ne kadar şeffaf olmalıdır veya olunabilir? Uygulamada, KMYKK kapsamında hazırlanan iç denetim raporları, yeteri kadar şeffaf mıdır? Bilimsel çalışma amacıyla bile, iç denetim raporlarına kolay ulaşılabilen midir? İç denetim faaliyeti kapsamında iç denetçi, hazırladığı raporları üst yöneticiye sunmakta ve üst yönetici dilerse işleme koymaktadır. Yine üst yöneticinin yazılı izni olmadan, iç denetçi hazırladığı raporları hiç kimse ile paylaşmamaktadır. Sayıştay'dan gelen denetçi bile iç denetim raporlarına üst yöneticinin yazılı izni ile ulaşabilmektedir. Ayrıca iç denetim kapsamında yapılan denetlemenin, üst yöneticiye sunulması ve üst yöneticinin bilgilendirilmesi dışında bir yaptırım gücü de yoktur. Kamu yönetimi içinde, işbölümü, görev ve sorumluluklar açık ve net biçimde tanımlanmış olmalıdır. Diğer yandan karar vericilerin de aldıkları kararlardan sorumlu olmaları önem taşır.

Bu çalışmada KMYKK kapsamında yapılan iç denetim faaliyetinin, uygulamada yeni kamu yönetimi ve yönetim anlayışının gerektirdiği ölçüde şeffaf olup olmadığı ele alınmaktadır. İç denetim faaliyetinde iç denetçi ve üst yönetici arasındaki ilişkinin sağlıklı işlemesi ve iç denetim faaliyeti sonuçlarının ne kadarının kamuoyu ile paylaşıldığı, şeffaflığın sınırları konusunda belirleyici olmaktadır. Bu noktadan hareketle bu çalışma üst yönetici ile iç denetçi arasındaki ilişki ve bu ilişkinin sonucu ortaya çıkan iç denetim faaliyet sonuçlarının “bütçe hakkı” kapsamında kamuoyu ile paylaşılması bağlamı dikkate alınarak ilerlemekte ve iki temel sorunun cevapları aranmaktadır. Birden fazla katmanı olan bu araştırmanın ana araştırma soruları şu şekilde ifade edilebilir:

1. İç denetim faaliyeti, uygulamada yeni kamu yönetimi ve yönetim anlayışının gerektirdiği ölçüde şeffaf mıdır?
2. İç denetçilerin, iç denetim faaliyetine ve şeffaflığa ilişkin algıları nedir?

Araştırmanın ana sorusunu destekleyen, araştırmanın alt soruları ise aşağıdaki şekilde ifade edilebilir:

1. İç denetim faaliyeti kapsamında, iç denetçi ile üst yönetici arasındaki ilişki nasıldır?
2. İç denetim faaliyeti kapsamında, iç denetçinin kuruma değer katması nasıl olur?
3. İç denetim faaliyetinde şeffaflık nasıl sağlanır?
4. İç denetim faaliyeti ile ilgili uygulamada ortaya çıkan sorunlar nelerdir? Bu sorunların çözümünde nasıl bir yol izlenmelidir?

Çalışmada bu iki araştırma sorusu üzerine kurulan ilişki kapsamında, iç denetim faaliyeti sonucu ulaşılan bulguların güvenilirliği ve bunların kamuoyu ile paylaşılmasının önemi tartışılmaktadır. Üst yönetici ile iç denetçi arasındaki ilişki kapsamında, bazı iç denetçilerin iç denetim faaliyetine ilişkin algılarındaki sorunlar ve iç denetim faaliyeti sonucu ulaşılan bulguların kamuoyu ile paylaşılması, şeffaflığın sınırları konusunda belirleyici olmaktadır. Bulgular güvenilir değilse ya da üst yönetici önemsiz bulguları şeffaflık kapsamında kamuoyu ile paylaşıyorsa, iç denetim faaliyetinin şeffaf olmasının bir önemi yoktur.

Bu çalışma teorik ve ampirik iki temel gövdeye sahiptir. Çalışmanın teorik kısmında, araştırmanın temel bileşenleri olan “iç denetim” ve “şeffaflık” kavramlarının, YKY anlayışı bağlamında, “ne” olduğu tartışılmaktadır. Çalışmanın ampirik kısmında

ise, iç denetim faaliyetinde şeffaflığın “nasıl” olması gerektiği sorusuna cevap aranırken, söz konusu teorik gövdeye yaslanarak, Adana, Hatay, Kahramanmaraş, Bingöl, Erzurum, Malatya, Afyon, Kütahya, Uşak, Adıyaman, Gaziantep, Şanlıurfa, Ankara, Konya, Amasya, Bolu, Samsun, Bursa, İstanbul, Kocaeli, Niğde illerinde yapılan yüz yüze görüşmeler ve gözlemlerden elde edilen veriler değerlendirilmektedir.

Araştırma, amaç odaklı örneklem tipi ile mesleki tecrübeleri, konuya ilişkin bilgi ve deneyimleri dikkate alınarak seçilmiş kişiler ile yüz yüze derinlemesine görüşme tekniği kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Türkiye çapında 888 iç denetçi görev yapmaktadır. Türkiye’nin 7 bölgesinde, üniversite, belediye, bakanlık ve diğer kurumlarda görev yapan 50 (yaklaşık % 5,7 oranında) iç denetçi ile yüz yüze görüşme yapılarak, sorulan açık uçlu sorularla, iç denetim uygulamasında şeffaflık konusu ile ilgili görüşlerinin alınması amaçlanmıştır. Bu kapsamda, özel sektör için de önemli birer sorun olan “özel sektörde iç denetim ve şeffaflık” konuları, bu çalışmanın kapsamı dışındadır. Bu araştırma kapsamında yüz yüze görüşme tekniği ile elde edilen veriler nitel araştırma yöntemiyle değerlendirilmiştir.

Altı bölümden oluşan bu çalışmanın giriş bölümünde tezin konusu, amacı, araştırma sorusu ve önemi hakkında bilgi verilmektedir. İkinci bölümde “iç denetim” ve “şeffaflık” konuları ile ilgili daha önce yayınlanan teze katkı sağlayan çalışmalar hakkında bilgi verilmektedir. Üçüncü bölümde iç denetim faaliyeti ve şeffaflık konusu, kuramsal ve kavramsal bağlamda tartışılmaktadır. Dördüncü bölümde iç denetim faaliyetinin niteliği, tarafları ve kamu yönetimi teşkilatı içindeki yeri ele alınmaktadır. Çalışmanın beşinci bölümünde şeffaflığın sınırları ve Türkiye’de şeffaflık uygulamaları ele alınmaktadır. Tezin son bölümü olan altıncı bölümde ise Adana, Hatay, Kahramanmaraş, Bingöl, Erzurum, Malatya, Afyon, Kütahya, Uşak, Adıyaman, Gaziantep, Şanlıurfa, Ankara, Konya, Amasya, Bolu, Samsun, Bursa, İstanbul, Kocaeli, Niğde illerinde çeşitli kamu kurumlarında görevli 50 iç denetçi ile yüz yüze yapılan görüşmeler sonucu elde edilen veriler niteliksel analiz yöntemi ile değerlendirilmektedir.

2. KONU İLE İLGİLİ ÖNCEKİ ARAŞTIRMALAR

Kar olgusu ile rasyonel davranan özel sektörün, kaynakların verimli ve etkin kullanılmasının sağlanması noktasında, “iç denetim”, “iç kontrol”, “şeffaflık” ve “hesap verebilirlik” konularına büyük önem verdiği ve bu konulara ilişkin literatür tarandığında ise bu konularda özel sektör merkezli birçok çalışmanın olduğu görülmektedir. Diğer yandan 1990’lı yıllarla birlikte kamu mali karar alma süreçlerinin etkinleştirilmesine yönelik yaşanan değişim sonucunda kamu sektörü için de önemli hale gelen “iç denetim” ve “şeffaflık” konularında, kamu yönetimi merkezli çok az çalışma vardır. Kamu yönetiminde iç denetim faaliyetinde şeffaflık konusuna ilişkin ise hiçbir çalışma yoktur.

Yılmaz ve Tosun (2007), “5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Mali Saydamlık ve Parlamentonun Bütçe Sürecinde Etkinliği” adlı makalelerinde, parlamentonun bütçe hakkını kullanmada etkinliğinin artırılması üzerinde durmuşlardır. Makalede, mali yönetim sistemindeki reformlarla yeniden yapılandırılan bütçe hakkının, mali saydamlık boyutu incelenmiştir. Mali saydamlığa yönelik olarak Dünyada ve Türkiye’de yaşanan gelişmeler, temsili demokrasi ve bütçe hakkı kapsamında ele alınmış, bütçe hakkının etkin kullanılmasına yönelik düzenlemeler makalede incelenmiştir. Makalede, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun’nun (KMYKK) bütçe hakkını kullanmada önemli katkı sağlayacak düzenlemeler getirdiği, ama uygulamada hedeflenen sonuçlara istenen düzeyde ulaşamadığı iddia edilmektedir. TBMM’nin bütçe hakkını kullanmada etkinliğinin artırılmasının mali şeffaflık boyutu ile incelendiği bu makale, mali şeffaflık konusunda teze katkı sağlamaktadır.

Aksoy (2008), “Kamuda İç Kontrol - İç Denetim” başlıklı kitabının, “Kamuda İç Kontrol” başlıklı ilk bölümünde, iç kontrolün kanuni dayanağı, tanımı, amacı, kamu iç kontrol standartları, iç kontrolün temel ilkeleri iç kontrol unsurları ve genel koşulları ile iç kontrolün yapısı ve işleyişi üzerinde durmuştur. “Ön Mali Kontrol” başlıklı ikinci bölümde, KMYKK öncesinde ve sonrasında, ön mali kontrol uygulamaları ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. “Kamuda İç Denetim” başlıklı üçüncü bölümde ise iç denetimin tarihi seyri içerisinde, iç denetçi, iç denetim faaliyeti, iç denetçinin özlük hakları ele alınmış ayrıca İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) hakkında detaylı bilgi verilmiştir. Bu çalışmaya göre iç kontrol sisteminin mütemmim cüzü iç denetimdir. Kurumda iç kontrol sisteminin kurulmaması, iç denetim faaliyeti kapsamında ulaşılan bulguların niteliğini etkileyecektir. Yine bu çalışmaya göre, iç kontrol sisteminin kurulması durumunda bir yandan bulgular daha anlamlı hale gelecek, diğer yandan ise anlamlı bulguların kamuoyu ile paylaşılması şeffaflık kapsamında önemli olacaktır. “Kamuda İç Kontrol - İç Denetim” başlıklı kitap, iç denetimin ayrılmaz bir parçası olan iç kontrol sistemlerinin kamu idarelerinde kurulmasının önemi ve iç denetimin etkinliğinin nasıl sağlanacağı konusunda teze katkı sağlamıştır.

Avcı (2008), “Türkiye’de ve Dünya’da Kamu Mali Mali Saydamlık Kavramının Gelişimi ve Önemi” başlıklı kitabında, “Genel Olarak Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık: Kavramsal Çerçeve” başlıklı birinci bölümünde, şeffaflık kavramının gelişiminde etkili olan olaylar, kamu mali yönetiminde şeffaflığın önemi, maliye raporlamanın şeffaflık açısından önemi konuları üzerinde durmuştur. Yazar “Dünya’da Mali Saydamlık Sağlamaya Yönelik Yapılan Çalışmalar ve Genel Durum” başlıklı ikinci bölümde, şeffaflık kavramının Dünya’daki tarihsel gelişimi hakkında bilgi vermektedir. Bu kapsamda bir yandan çeşitli ülkelerdeki şeffaflık ve yüksek denetim karşılaştırmaları yapılırken, diğer yandan uluslararası kuruluşların mali şeffaflığa bakışı hakkında bilgi verilmektedir. “Türk Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık: Güncel

Gelişmeler” başlıklı üçüncü bölümünde ise, Türkiye’de yaşanan mali krizlerin mali şeffaflığa etkileri üzerinde durulmakta, Türkiye’de yönetim, bütçe ve denetim alanında ortaya çıkan eksiklikler ve bunların giderilmesine yönelik öneriler ortaya konmakta, mali şeffaflığı sağlamaya yönelik yasal düzenlemeler hakkında ve Türkiye’de mali şeffaflık açısından önemli çalışmalar hakkında bilgi vermektedir. Bu kitap, devletin yapısı ve işleyişi açısından Dünya’da ve Türkiye’de yaşanan dönüşüm sonucunda vatandaşın tercihlerinin kamu politikalarına yansıtılmasında bir değişiklik olduğunu, şeffaflık kapsamında da vatandaşın kendilerinden toplanan vergilerin her kuruşunun nerelere harcandığı konusunda bilgi sahibi olmak istediğini ifade etmektedir. Kitap, yaşanan dönüşüm sonucunda bütçe hakkı kapsamında şeffaflığın önemi konusunda teze katkı sağlamıştır.

Kahraman (2008), “Kamu İdarelerinin İç Kontrol Sistemlerinin Oluşturulması İzlenmesi ve Değerlendirilmesinde Dikkate Alınması Gereken Temel Yönetim Kuralları” başlıklı makalesinde, KMYKK’nın yürürlüğe girmesi ile Türk kamu yönetim sisteminde meydana gelen köklü değişiklikleri ele almaktadır. Makalede, KMYKK kapsamında kamu kurumlarında idarelerinde kurulması zorunlu olan iç kontrol sistemlerinin hangi standartlara uygun bir şekilde kurulması gerektiği üzerinde durulmuş ayrıca iç kontrol standartları kapsamında ortaya çıkan, etik değerler ve dürüstlük, misyon, personelin yeterliliği ve performansı, yetki devri, risk değerlendirme, standartları planlama ve programlama, risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi, kontrol faaliyetleri standartları, kontrol stratejileri kavramları açıklanmış devamında iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi için önemli olan iç denetim kavramı üzerinde durulmuştur. Makalede son olarak kamu kurumlarında iç kontrol sistemlerinin kurulması ve iyi bir şekilde işleyebilmesi için nelerin yapılması gerektiği anlatılmıştır. Bu makale, kamu mali yönetimi ve kontrolü konusunda köklü değişiklikleri gerçekleştiren KMYKK’nın iç kontrol sisteminin kurulmasının önemi ve iç denetimin etkinliğinin sağlanması konusunda teze katkı sağlamıştır.

Gürkan’ın (2009), “Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı” başlıklı yüksek lisans tezi 4 bölümden oluşmaktadır. “Denetim Konusunda Kavramsal Değerlendirmeler” başlığını taşıyan 1. Bölümde, denetim iç denetim kavramları açıklanmakta iç denetimin işleyişi ve gelişmesine katkıda bulunan kuruluşlar ve bunlarla ilgili yasal düzenlemeler anlatılmaktadır. “Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim” başlığını taşıyan 2. bölümde Yeni Kamu Yönetim Anlayışı ve İç Denetim kavramları anlatılmakta ayrıca iç denetimin çeşitli ülkelerdeki uygulamaları Avrupa Birliği üyesi olan, Fransa, Portekiz, Hollanda, İngiltere örnekleri üzerinden anlatılmaktadır. “Türkiye’de İç Denetim” başlığını taşıyan 3. bölümde Türkiye’deki denetim uygulamaları Türk kamu yönetim sistemi içerisinde örnekler verilerek açıklanmakta, Türkiye’de iç denetimin oluşum süreci kronolojik olarak aktarıldıktan sonra KMYKK kapsamında iç denetim hakkında bilgi verilmektedir. “Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetimin Algısı ve Uygulama Sorunları” başlıklı 4. Bölümde, Türkiye’deki denetim sistemi ve teftiş sisteminin genel bir değerlendirmesi yapılmakta bu kapsamda teftiş ile iç denetim arasındaki farklar ve uygulamada ortaya çıkan sorunlar, özellikle de iç denetimin görev ve fonksiyonlarına yönelik algı sorunları ve iç denetçilerin atanmasına ilişkin sorunlar hakkında detaylı bilgi verilmektedir. Modern dünyada ortaya çıkan ve uygulama alanı bulan YKY anlayışı uyarınca yapılan mali reformların, katılımcı, hesap verebilir, performans esaslı, sonuç ve hedef odaklı, adem-i merkezîyetçi bir yapıya sahip olması gerektiğinin ifade edildiği bu yüksek lisans tezi, kaynak yönetiminde etkinliğin sağlanması ve şeffaflığın önemini konusunda teze katkı sağlamıştır.

Akdoğan (2010), “Avrupa Birliği Uyum Sürecinde Türk İhale Rejiminin Şeffaflık Açısından Değerlendirilmesi” başlıklı kitabında, kamu yönetiminde şeffaflık kavramı üzerinde durmakta, şeffaflığın genelde yönetim, özelde kamu yönetimi açısından önemi vurgulamaktadır. Kitapta bir yandan Türk kamu yönetiminde şeffaflık uygulamaları detaylı şekilde anlatılırken diğer yandan bunun Türk ihale rejimine yansımaları üzerinde durulmaktadır. Ayrıca, Avrupa Birliği kamu alımları ve uluslararası ihale düzenlemeleri şeffaflık uygulamaları kapsamında Türk kamu alımları ve ihale düzenleri ile karşılaştırılarak değerlendirilmektedir. Son olarak Avrupa Birliği perspektifinden Türk ihale rejiminin, şeffaflık açısından genel bir değerlendirilmesi yapılmaktadır. Avrupa Birliği’ne uyum sürecinde, idarenin işlem ve kararlarının muhatabı bireylerin sürece dahil edilmesinin önemi, yönetimlerin halka hesap verme zorunluluğu ve yönetim üzerindeki kamuoyu denetiminin işlerlik kazandırılabilmesinin, şeffaflığın sağlanması ile mümkün olduğunun ifade edildiği bu kitap, yönetimde şeffaflığın önemi ve şeffaflık ile yolsuzluk arasındaki ilişki konusunda teze katkı sağlamıştır.

Kurnaz ve Çetinoğlu (2010) tarafından hazırlanan “İç Denetim - Güncel Yaklaşımlar” başlıklı kitapta, genel olarak denetim, kurumsal yönetim, iç denetim, iç kontrol kavramları tanımlandıktan sonra muhasebe alanında yaşanan gelişmelerin denetime yansımaları üzerinde durulmaktadır. Bu kapsamda sürekli denetimin, iç denetim ve dış denetimde eşit olarak uygulandığı, gelişiminin daha çok iç denetim alanında olduğu vurgulanmaktadır. Kitapta iç denetçiler açısından önemli olan sürekli denetim süreci, sürekli denetim ile ilintili bilgi teknolojileri denetimi ve sürekli denetim yapılandırma modeli incelenmektedir. Diğer yandan risk odaklı iç denetim sistemi açıklanmaya çalışılarak, metodolojisi ve uygulanması için gerekli alt yapı unsurları, öz değerlendirme yaklaşımı ve iç denetim arasındaki etkileşim ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Geçmiş odaklı geleneksel denetimin, kurumların karşı karşıya kaldığı riskleri belirlemede yetersiz kaldığı ve bu sebeple geleneksel denetimin eksikliklerini gidermek amacıyla gelecek odaklı iç denetimin geliştirildiğinin ifade edildiği “İç Denetim - Güncel Yaklaşımlar” başlıklı kitap, risk odaklı iç denetimin tarihsel gelişimi ve özel sektör uygulamaları konusunda teze katkı sağlamıştır.

Aslan’ın (2010), “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim” başlıklı makalesinde denetim ve iç denetim kavramları açıklanmış, iç denetimin dış denetim ve iç kontrol ile olan ilişkisi ortaya konarak, iç denetimin; kuruma değer katma, fonksiyonel bağımsızlık, risk yönetimi ve yönetim süreçlerine katkı sağlama, güvence sağlama ve danışmanlık hizmeti sağlama ve amaçları açıklanmıştır. Ayrıca iç denetim türleri; mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi, sistem tabanlı denetim ve bilgi teknolojileri denetimi olarak beş başlık şeklinde açıklanmıştır. Son olarak Türkiye’de iç denetimin tarihsel süreci hakkında bilgi verildikten sonra iç denetim ile ilgili kurumlar ve iç denetimin tabi olduğu uluslararası standartlar hakkında bilgi verilmektedir. Bir yanı ile nesnel güvence sağlayıp, diğer yanı ile de danışmanlık hizmeti vererek kuruma değer katan iç denetimin, kurumda hem idari hem de mali yönden şeffaflığın sağlanmasında önemli bir fonksiyonunun olduğu ifade edilen bu makale, iç denetimin mantığı, iç denetimin dış denetim ile ilişkisi, iç denetim türleri ve iç denetçi ile üst yönetici ilişkileri konusunda teze katkı sağlamıştır.

Şahin (2011), “İç denetimin Kamu Mali Karar Alma Süreçlerine Etkisi” başlıklı kitapta öncelikle kamu mali karar alma süreçlerinin teorik çerçevesini ortaya koymaktadır. Çalışmada ayrıca kamu mali karar alma süreçlerinin etkinliğinin sağlanmasında iç denetimin rolü ve genel kabul görmüş uluslararası standartların önemi de ele alınmaktadır. Yazar son olarak Türkiye’de gerçekleştirilen düzenlemelerin, mali

karar alma süreçlerine katkısı hususundaki tespit ve önerileri üzerinde durmuştur. Bu kitap, kamu mali karar alma süreçlerinde etkinliğin sağlanmasında iç denetimin ve iç denetim faaliyet sonuçlarının şeffaflık kapsamında kamuoyu ile paylaşılmasının önemi konusunda teze katkı sağlamıştır.

Kömürcüler (2011), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Küreselleşmenin İzleri” adlı makalesinde, küreselleşmenin etkisi ile değişen devlet anlayışı ve bunun kamu yönetimine yansımalarını ele almaktadır. Yazar makalede küreselleşmenin kamu yönetimi alanını da etkilediğini ifade etmektedir. Makalede küreselleşme ve devletin değişen rolü ile birlikte uluslararası anlamda kamu yönetimi alanına giren şeffaflık, stratejik planlama, YKY, mali saydamlık, mali disiplin, performans bütçe gibi kavramlar üzerinde durulmaktadır. Diğer yandan KMYKK’nın küreselleşmenin önemli bir olgu olduğu dönemde ortaya çıktığı ve kamu mali yönetimi anlamında küresel eğilimleri ve izleri taşıdığı iddia edilmektedir. Küreselleşme kapsamında değişen devlet anlayışının kamu yönetiminde değişime neden olduğu, kamu mali yönetimi alanında birçok önemli değişikliğin olduğunun ifade edildiği bu makale, küreselleşme kapsamında devletin değişen rolü ve YKY anlayışı konusunda teze katkı sağlamıştır.

Adiloğlu (2011), “İç denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri” başlıklı kitabında, iç denetim kavramını detaylı şekilde açıklamakta, iç denetimin tarihsel gelişimi hakkında bilgi vermekte, iç denetim ihtiyacı neden olan faktörler ve iç denetim - iç kontrol ilişkisi, Türkiye’de iç denetimin tarihsel gelişimi ve iç denetim uygulamalarında yeni yaklaşımlar konuları hakkında da bilgi vermektedir. Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlama sistemlerinin güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk sağlama konularında makul bir güvence sağlama amacıyla kurulan ve işletilen iç kontrol sisteminin, iç denetim faaliyeti ile değerlendirilebileceği ifade edilen bu kitap, iç denetimin tarihsel gelişimi, iç kontrol sisteminin ve iç denetim faaliyetinin değerlendirilmesi konularında teze katkı sağlamıştır.

Akbulut, vd. (2012), “Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim” başlıklı edit kitaplarında öncelikle teftiş ve denetim kavramları ile ilgili kavramsal bir çerçeve ortaya koymuşlar, sonra sırasıyla, teftiş ve iç denetim faaliyetinin tarihsel hukuksal ve yönetsel konumu ve değişimi üzerinde durmuşlardır. Kitapta teftiş ve iç denetim faaliyetinin işlevsel konumu ve işleyişi detaylı bir şekilde ele alınmış, son olarak denetleyenler ve denetlemeler açısından teftiş ve iç denetim faaliyetinin mesleki niteliği ve kamu yönetimindeki yeri ile ilgili bir alan araştırması sonuçları paylaşılmıştır. Kitapta, hangi hizmetlerin kamu hizmeti olacağına ilişkin tercihin temel olarak siyasal bir tercih olması nedeniyle, kamu hizmetinin özü itibarıyla siyasal bir kavram olduğu ifade edilmektedir. Teftiş veya kurumsal denetimin, kamu yönetimi içindeki konumunun, devlet anlayışındaki değişimlere bağlı olarak farklılaştığı ve yeni bir denetim şekli olan iç denetimin, KMYKK ile mevzuatımıza girdiği ifade edilen bu kitap, Türk kamu yönetiminde teftiş ile iç denetim arasındaki fark ve iç denetim faaliyetinde karşılaşılan sorunlar konusunda teze katkı sağlamıştır.

Altıntaş ve Türkyener (2012), “Kamu Yönetiminde Dönüşüm ve Sayıştay Mali Denetimi” başlıklı kitaplarında bir yandan kamu yönetiminde değişim reformunun kökeni ve nedenleri hakkında bilgi verirken, diğer yandan Dünyada gerçekleşen kamu yönetimi değişimlerinin Türk kamu mali yönetimine ve denetimine yansımaları üzerinde durmaktadırlar. Bu kapsamda Türk kamu mali yönetimi sistemindeki değişim, mali şeffaflık ve hesap verebilirlik kavramlarının önemli hale gelmesi ve bütçe kapsamındaki yenilikler detaylı olarak ele alınmaktadır. KMYKK ile harcama sürecinde getirilen yenilikler kapsamında bakanlar, üst yöneticiler, harcama yetkilileri, gerçekleştirme

görevlileri, muhasebe yetkililerinin görev ve sorumluluklarındaki değişiklikler ayrıca ele alınmaktadır. “Mali Denetim” başlıklı üçüncü bölümde ise, mali denetimin hedefleri ve mali denetim süreci hakkında detaylı bilgi verilmektedir. Kamu yönetimindeki dönüşümü, tüm dünyada kamu yönetimi alanında yaşanmış olan, yozlaşma, yolsuzluk, ekonomik kriz ve kamu kaynağı kullanan devlet yönetimindeki zaafiyetler gibi olumsuzluklar ile ilişkilendiren bu kitap, dünyada gerçekleşen kamu yönetimi değişimlerinin, Türk kamu mali yönetimine ve denetimine yansımaları konusunda teze katkı sağlamıştır.

Özbek, vd. (2012) tarafından yazılan “İç denetim - Kurumsal Yönetim - Risk Yönetimi - İç Kontrol” başlıklı edit kitap iki ciltten oluşmaktadır. Kitabın birinci cildinde ilk olarak, iç denetim mesleğinin Türkiye’deki tarihsel gelişimi, tanımı ve unsurları ile günümüzdeki kapsamı oluşturan risk yönetimi, kurumsal yönetim ve iç kontrol kavramları Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü standartları ve rehberliği kapsamında incelenmektedir. Birinci cildin devamında risk yönetimi, kurumsal yönetim ve kontrol kanunları iç denetim perspektifinden detaylı bir şekilde incelenmektedir. Kitabın ikinci cildinde ise kurumda iç denetim birim ve faaliyetlerinin nasıl oluşturulabileceği ve risk odaklı yıllık yönetim planının hazırlanmasından başlayarak, iç denetim biriminin ve faaliyetlerini nasıl yönetileceği, yine risk yönetimi bölümünde kullanılan hayali firma kullanılarak adım adım incelenmektedir. Bu kitapta değişen ve gelişen iç denetim mesleğinin kapsamı, tanımı, uygulamaları ve standartları ile iç denetimin gelişmesine büyük katkısı ve önemli etkisi olan kurumlar ve uygulamaları açıklanmaktadır. Türkiye’deki düzenleyici, uygulayıcı ve diğer tüm taraflara bilgi sağlamayı, değişimin altında yatan kavramların ülkemizde anlaşıldığı şekliyle değil, uluslararası anlamlarıyla anlaşılmasını ve tartışılmasını sağlamayı, değişim sürecinin hızlı değil sağlıklı olması konusunda tüm taraflara bir bakış açısı sunabilmeyi ve değişim sonucu ortaya çıkan iç denetim mesleğinin uluslararası uygulamalarının yanı sıra ülkemiz koşullarına da uygun olması konusunda kendi ölçüsünde yardımcı olmayı amaçlayan bu kitap, iç denetimin önemi, uluslararası iç denetim standartları, iç kontrol ve risk yönetimi konularında teze katkı sağlamıştır.

Özer (2012), “Yeni Kamu Yönetimi” başlıklı kitabında yönetim ve kamu yönetimi düşüncesi hakkında bilgi vermekte, kamu yönetimi düşüncesi geliştirilen yönetim modelleri ve teorileri, liberal tez ve etkin devlet, YKY düşüncesi, yönetişimin döngüsü ve küreselleşme üzerinde durmaktadır. Kitapta, 1929 ekonomik buğrانی sonrası ortaya konan refah devleti görüşünün devlet yönetiminde verimlilik ve etkinliğin sağlanması noktasında eksikliklerinin ortaya çıktığı ve bu eksikliklerin giderilmesi noktasında da, hantal ve bireye gerçek anlamda hizmet verebilme amacının, liberal tezi ve etkin devleti gündeme getirdiği iddia edilmektedir. Her işe koşturan ve üzerine aldığı fonksiyonların altından kalkamayan geleneksel kamu yönetimi anlayışının eksiklikleri, devletin asli fonksiyonlarına dönmesi ve birçok işin özel sektöre yaptırılması şeklinde ortaya çıkan YKY anlayışını ve devletin aldığı karardan etkilenen sivil toplum kuruluşları ve özel sektörün, karar alma süreçlerine dahil edildiği “yönetişim” anlayışını ortaya çıkarmıştır. Liberal tezin etkisinde kalan kamu yönetiminin zamanla, önemli bir değişim sürecine girdiği, bu değişim sürecinde en fazla pay alan akımın YKY düşüncesinin olduğu, bu kapsamda devletin toplumdaki rolü, hükümet, bürokrasi ve vatandaşlar arasındaki ilişkilerin yeniden yapılandırıldığı ifade edildiği bu kitap, yeni sağ düşüncesinin kamu yönetimindeki yansımaları konusunda teze katkı sağlamıştır.

Süreklî'nin (2013), "Kamu Yönetiminde Açıklık/Şeffaflık Anlayışı Çerçevesinde Bilgi Edinme Hakkı ve Türkiye'de Kamu Yönetimine Etkisi" başlıklı yüksek lisans tezi 3 bölümden oluşmaktadır. "Kamu Yönetiminde Açıklık ve Şeffaflık" başlığını taşıyan 1. bölümde Kamu yönetiminde açıklık ve şeffaflık kavramları incelenmiş bu kapsamda yönetim, kamu yönetimi kavramları ve YKY anlayışı kapsamında açıklık ve şeffaflık kavramları üzerinde durulmuştur. "Kamu Yönetiminde Bilgi Edinme Hakkı" başlığını taşıyan 2. Bölümde, bilgi, belge ve bilgi edinme kavramları açıklanmış, ayrıca bilgi edinme hakkının dayandığı teorik temelleri ve Türkiye'de bilgi edinme hakkının tarihsel gelişimi üzerinde durulmuştur. "Türkiye'de Bilgi Edinme Hakkının Uygulanması" başlığını taşıyan 3. bölümde ise bilgi edinme hakkı ile ilgili sorunlar, bilgi edinme hakkının kamu yönetimine etkileri üzerinde durulmuştur. Devlet müdahalesindeki artışlar, yönetimdeki yozlaşma ve yolsuzluklar ile teknolojiadaki gelişmelerin, açıklık ve şeffaflık düşüncesinin gelişmesine katkı sağladığının ifade edildiği bu yüksek lisans tezi, kamu yönetiminde açıklık ve şeffaflık ilişkisi ve şeffaflık kapsamında bilgi edinme hakkı ile ilgili Türkiye'deki gelişmeler konusunda teze katkı sağlamıştır.

Kıral, vd. (2014) tarafından yazılan "İç Denetim - Yönetime Değer Katmak" başlıklı edit kitapta ilk olarak işletmenin geneline ilişkin yaklaşım ve yöntemler ele alınmakta, devamında iç denetimin temel sorumluluk alanları kapsamında, iç kontrol, kurumsal yönetim, kurumsal risk yönetimi konuları incelenmektedir. Diğer yandan yolsuzlukların önlenmesinde iç denetçilerin rolü ve önemi de bu kapsamda değerlendirilmektedir. Kitapta ayrıca AB'de iç denetim, birliğe üye ülkelerdeki farklı uygulamaları ve sistemin düzenleme ve yönlendirme görevini üstlenen merkezi uyumlaştırma birimlerinin yapılanması ayrıca ele alınmıştır. İdarelerin, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin değerlendirilmesi ile kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanımı konusunda güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayan iç denetim faaliyetlerinin, KMYKK ile kamu yönetimine dahil edildiğinin ifade edildiği bu kitap, iç denetimin önemi ve kamu yönetiminde uygulanmasında karşılaşılan zorluklar konularında teze katkı sağlamıştır.

Eralp ve Bozbaş (2014) tarafından hazırlanan, "Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol" başlıklı kitapta öncelikle KMYKK'dan önce Türkiye'de kamu mali yönetim sisteminin nasıl işlediği hakkında bilgi verilmiştir. Kitapta iç kontrol kavramı ile ilgili kavramsal bir çerçeve ortaya koyulmuş ve uluslararası standartlar ve modeller detaylı şekilde ele alınmıştır. Ayrıca iç denetim-iç kontrol ilişkisi, iç kontrol sisteminde sorumluluk, bilgi güvenliği, yönetim bilgi sistemleri ve strateji geliştirme birimlerinin mali kontrol süreçlerindeki katkısı hakkında detaylı bilgi verilmiştir. Bu kitap, iç denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi ve iç kontrol sisteminin oluşturulması ile ilgili kavramsal çerçevenin oluşturulması ile ilgili teze katkı sağlamıştır.

Can, Şengöz ve Aydın'ın (2015), "Mali Yönetim ve Denetim" başlıklı kitapları sekiz kısımdan oluşmaktadır. İki bölümden oluşan birinci kısmı "Kamu Yönetimi" adını almaktadır. "Kamu Yönetimi" başlıklı ilk bölümünde, genel olarak yönetim kavramı, yönetişim kavramı, stratejik yönetim kavramı ve kamu yönetimi kavramları üzerinde durulmuştur. "Kamu Hizmeti - Kamu Görevlisi" başlıklı ikinci bölümünde kamu hizmeti ve kamu görevlisi kavramlarının yanında kamu görevlilerinin çeşitleri üzerinde de durulmuştur. Kitabın ikinci kısmı "Denetim" konusuna ayrılmıştır. Bu kısımda yönetimin mahiyeti hakkında bilgi verilirken denetim, teftiş, kontrol ve murakabe kavramları detaylı şekilde açıklanmıştır. Bunun dışında denetim türleri başlığı altında; iç denetim, dış denetim soruşturma, inceleme, vergi incelemesi konuları

açıklanmıştır. Kitabın iki bölümden oluşan üçüncü kısmı “Denetimin Devlet Teşkilatı İçindeki Yeri” adını almaktadır. Birinci bölümde devlet teşkilatı, yasama yürütme ve yargı başlıkları altında detaylı şekilde açıklanmakta, “Devlet Teşkilatı İçerisindeki Denetim” başlıklı ikinci bölümde ise, denetimin devlet teşkilatı içindeki yeri konusu üzerinde durulmaktadır. Kitabın dördüncü kısmı iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, yasama yürütme ve yargı denetimi konuları üzerinde durulmaktadır. İkinci bölümde kamu idarelerinin denetim elemanları ve özelliklerinin yanında, iç denetçi ve dış denetçi kavramları üzerinde de durulmuştur. “Mali Denetim” başlıklı beşinci kısımda mali denetimin tarihi, kapsamı, amaçları ve çeşitleri hakkında bilgi verilmektedir. İki bölümden oluşan altıncı kısım “Vergi Denetimi - Vergi İncelemesi” adını almaktadır. Birinci bölümde vergi denetim komisyonları ve geçmişten günümüze vergi denetimi hakkında bilgi verilmektedir. “Vergi İncelemesi” başlıklı ikinci bölümde, vergi inceleme yetkisi, vergi incelemesine tabi kişilerin hak ve ödevleri, vergi incelemesinde uyulacak usul ve esaslar konuları işlenmektedir. Kitabın yedinci kısmında HMB, GİB ve VDKB yapısı hakkında bilgi verilmektedir. Sekizinci kısımda ise vergi müfettişlerinin görev ve yetkileri hakkında bilgi verilmektedir. “Mali Yönetim ve Denetim” başlıklı kitap, denetimin devlet teşkilatı içindeki yeri, denetimin mahiyeti ve kamu kesiminde denetim görevlileri konusunda teze katkı sağlamıştır.

3. KURAMSAL VE KAVRAMSAL ÇERÇEVE

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 ortaya çıkan, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile mevzuatımıza giren iç denetim faaliyeti, hesap verebilirliğin temel unsurlarından biri olan şeffaflığın sağlanması açısından önemlidir. 1980 öncesi hesap soran bir devlet anlayışından, 1980 sonrası tedrici bir şekilde hesap veren bir devlet anlayışına geçilmeye başlanmıştır. Bu kapsamda devletin aldığı kararların hukuka uygun olduğunu teyit edebilmesi, vatandaşın, idari eylem ve işlemlere, devletin elindeki belgelere kolayca ulaşabilmesi olarak özetlenebilecek şeffaflık kavramı çok daha önemli bir hale gelmeye başlamıştır. Buradan yola çıkarak şeffaflığı, kamu görevlilerinin karar alma sürecinde, bu kararların yarattığı sonuçları izlemek için gerekli olan bilgiyi düzenli, anlaşılır ve güvenilir bir biçimde sunması ya da koşullara, kararlara ve eylemlere dair bilginin erişilebilir, anlaşılır ve görünür olması şeklinde tanımlayabiliriz. 1980’ler sonrasında ortaya çıkan yeni gelişmeler ışığında küreselleşme ve Avrupa Birliği rüzgarlarının etkisi ile geleneksel kamu yönetimi anlayışı, yerini Yeni Kamu Yönetimi (YKY) ve yönetim anlayışına bırakmış, katılımcı demokrasi, esneklik, hesap verebilirlik, şeffaflık, yerelleşme, hizmette yerellik, verimlilik ve vatandaş-odaklılık gibi konular önemli hale gelmeye başlamış, devletin merkezde olduğu anlayıştan, yurttaşın merkezde olduğu bir anlayışa geçiş başlamıştır. Bu anlayış değişikliği ile, kar maksimizasyonu üzerine kurulu bir sistem olan özel sektörde önemli olan verimlilik ve etkinlik gibi kavramlar kamu yönetimi için de çok daha önemli olmaya başlamıştır.

Literatürde Yeni Kamu Yönetimi (New Public Management) kavramı yerine, Reinventing Government (Girişimci Kamu Yönetimi), Market-Based Public Administration (Piyasa Temelli Kamu Yönetimi), Managerialism (İşletmecilik), Girişimci Yönetim (Entrepreneurial Government)” kavramları da kullanılabilmektedir. Yine literatürde “new public management” kavramı Türkçe’ye “yeni kamu yönetimi” olarak çevrilebildiği gibi, “yeni kamu işletmeciliği” olarak da çevrilebilmektedir. Bu çalışmada yeni kamu yönetimi kavramı tercih edilmektedir. Yeni kamu yönetimi (YKY) kavramını ilk kullananlardan biri İngiliz akademisyen Christopher Hood’dur. Christopher Hood’un bir çalışmada ifade ettiği gibi, YKY anlayışına geçişte, geleneksel kamu yönetimi anlayışı kapsamında kamu yönetiminin fonksiyonlarının çok fazla artması, üstlendiği fonksiyonların artık altından kalkamayacağı boyutlara ulaşması, beraberinde sorunların ortaya çıkması, bu anlayışın sorgulanmaya başlanması, refah devletinin iflası, bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler, kamu hizmetlerinin üretiminde ve dağıtımında otomasyonun gelişimi, kamu yönetimi ajandalarının gittikçe uluslararasılaşması ve kamu yönetiminden beklentilerin değişmesi, etkili olmuştur (Hood, 1991:7). Diğer yandan Stephen Osborne ve Kate McLaughlin’in bir çalışmada ifade ettikleri gibi, batı toplumlarında vatandaşların, üretken olma, performansı artırma, israfı en aza indirme ve maliyetleri düşürme konusunda, daha küçük ve daha etkili hükümetler talep ediyor olmaları ve aynı zamanda daha iyi kamu hizmetlerin ve daha profesyonel uygulayıcılar tarafından sunuluyor olmasını istemeleri, YKY’nin gelişiminde etkili olmuştur (Osborne ve McLaughlin, 2002:21). YKY, kamu sektörünün yönetilmesine yönelik olarak yeni geliştirilen bir değerler, kurallar, teknik ve uygulamalar setini içermektedir. Bu anlayışın temelinde ağırlıklı olarak iktisat ve işletmecilik gibi iki düşünsel akımın birlikteliğini görebiliriz (Ömürgönülşen, 2003:8).

YKY anlayışının iktisat ve işletme temelli teorik altyapısına bakıldığında “yeni kurumcu iktisat” yaklaşımı kapsamında “kamu tercih teorisi” ve “işlem maliyet teorisi”nden, ayrıca “vekalet teorisi”, “mülkiyet hakları teorisi” ve “işletmecilik yaklaşımı”ndan bahsetmek faydalı olacaktır.

YKY anlayışının iktisat ve işletme temelli teorik altyapılarından birini “kamu tercihi teorisi” oluşturmaktadır. James Buchanan ve Gordon Tullock’un da katkı yaptığı “kamu tercihi teorisi”, devlet müdahaleciliğini savunan refah devleti görüşünün iddia ettiği piyasanın başarısızlığı prensibine karşılık, kamu ekonomisinin başarısızlığı prensibini savunmaktadır (Özmen, 2012:44). Kamu tercihi teorisinin üç temel varsayımı, “politik mübadele”, “metodolojik bireycilik” ve “rasyonalite” şeklinde sıralanabilir. Kamu tercihi teorisi, iktisat biliminde olduğu gibi politikayı da bir mübadele bilimi olarak kabul etmekte ve “politik mübadele” şeklinde kavramlaştırmaktadır. Buna göre iktisat nasıl bir mübadele bilimi ise, politika da bir mübadele bilimidir. (Kul ve Yüksel, 2018:91). Diğer taraftan metodolojik olarak bireyselliği ön plana alan kamu tercih teorisine göre, refah devleti görüşü kapsamında devlet müdahalelerinin artması, devamında kamu ekonomisinde başarısızlığın ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Kamu tercihi teorisine göre metodolojik bireycilik varsayımı kapsamında bireysel tercihler önemlidir. Bireyler faydalarını maksimize ettiklerinde toplumun faydası da maksimize olacaktır. Yani rasyonalite varsayımı kapsamında akılcı hareket ederek faydalarını maksimize eden bireyler toplumun faydasını da maksimize edeceklerdir. Özel ekonominin kullandığı kıt kaynaklar ile hangi özel mal ve hizmetin üretileceği konusunda piyasada “fiyat süreci” belirleyici olurken, kamu ekonomisinin kullandığı kıt kaynaklar ile hangi kamusal malların üretileceği konusunda, politika alanda tercih açıklama süreci olarak karşımıza çıkan “siyasal süreç” belirleyici olmaktadır. Nasıl ki, özel ekonomide fayda maksimizasyonu için refahını en üst seviyeye çıkarmak isteyen tüketicilerin piyasadaki tercihleri, kıt kaynakların verimli ve etkin kullanılması noktasında kollektif bir fayda sağlıyorsa, benzer şekilde temsili demokrasilerde siyasal süreç kapsamında yurttaşların kamu ekonomisinin kullanacağı kıt kaynaklar ile hangi kamusal malların üretileceği konusundaki tercihleri de yine kollektif bir faydanın ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Siyasal karar almanın ekonomik analizi ya da basitçe politika bilimine ekonominin uygulanması olarak tanımlanabilen kamu tercih teorisi, piyasa başarısızlıklarının çözümü kapsamında, kıt kaynakların kamu ekonomisi ve özel ekonomi arasındaki tahsisinde devlet müdahalesinin ne anlama geldiği ile ilgilenmektedir. (Özkıvrak, 2018:46). Kamu tercihi teorisi, liberalizmin ve yeni sağ düşüncesinin öne sürerek savunduğu düşünceleri pekiştirmektedir (Aksoy, 2003: 546). Bu kapsamda, yeni sağ düşüncesinin saç ayaklarından birisinin, kamu tercih teorisi olduğunu söylemek mümkündür (Eryılmaz, 2011: 44). Kamu tercihi teorisi, yaptığı analizler ile politik yozlaşma, rant kollama, yolsuzluklar, seçmen tercihinin kavranabilmesi, baskı gruplarının olumsuz faaliyetlerinin giderilmesi ve kayırmacılığın engellenmesi gibi konularda ortaya koyduğu çözüm yolları ile YKY anlayışına katkı sağlayabilir (Akcagündüz, 2010:30).

YKY anlayışının iktisat ve işletme temelli teorik altyapılarından birini de “işlem maliyet teorisi” oluşturmaktadır. Bu teori Ronald Coase ve Oliver Williamson tarafından örgütleri anlamak ve davranış özelliklerini belirlemek amacıyla geliştirilmiştir (Parlak ve Doğan, 2020:94). Mülkiyet haklarının bireyler arasında el değiştirmesi, sözleşmelerin uygulanması ve organizasyonların işletilmesi sırasında ortaya çıkan maliyetler, işlem maliyeti olarak tanımlanabilmektedir. İşlem maliyeti teorisine göre kurumlar, çeşitli kaynaklardan temin ettikleri mal ve hizmetleri için

ödedikleri işlem maliyetlerini minimize etmek isterler. YKY anlayışının değişim dinamiklerinden biri, geleneksel kamu yönetimi anlayışı kapsamında üzerine çok fazla fonksiyon alan kamu ekonomisinin, kaynakları verimli ve etkin kullanamamasıdır. YKY anlayışı ile devlet asli fonksiyonlarına dönmekte, işlem maliyetlerini en aza indirmekte, kıt kaynakların özel ekonomi ve kamu ekonomisi arasındaki dağılımdaki yeni denge ile kaynak kullanımında verimliliği ve etkinliği sağlamaya çalışmaktadır. Mülkiyet haklarının, sözleşmelerin ve organizasyonların işlem maliyeti analizi ile ilgilenen “yeni kurumcu iktisat” alanı içinde yer alan işlem maliyeti teorisi, işlem maliyetlerinin minimize edilmesi ve bu şekilde devletin kaynaklarının etkin kullanımının sağlanması ile ilgili ortaya koyduğu çözüm yolları ile YKY anlayışına katkı sağlayabilir.

YKY anlayışının iktisat ve işletme temelli teorik altyapılarından bir diğeri de “vekalet teorisi” dir. Vekalet teorisi, birbirleri ile işbirliği durumunda olan tarafların motivasyonlarını, birbirlerini kontrol etme gereksinimlerini, aralarındaki bilgi akışını ve bu akıştan kaynaklanan sorunların çözümünü ele alan bir teoridir (Şişmanoğlu, vd. 2020:975). Özetle, asil vekil ilişkilerini temel alarak tarafların hak ve yükümlülük ihlalleri olarak yaşanan problemleri ve bu ilişkiden doğan maliyetleri ele alan, temellerinin Max Weber'e dayandığı söylenen vekalet teorisi daha sonra Adolf Berle ve Gardiner Means (1932) tarafından ele alınmış ve Michael Jensen ve William Meckling (1976) tarafından geliştirilmiştir (Çelik ve Bedük, 2014:44). Vekalet teorisi kapsamında asil (vekalet veren), başka kurum veya kuruluşla ilgili iş veya işlemde bulunabilmek noktasında başka bir kişiye (vekil) yetki vermektedir. Asil ile vekil arasındaki ilişki vekalet ilişkisidir. Vekil, asil adına harekete geçtiğinde vekalet ilişkisi ortaya çıkmaktadır. Vekalet ilişkisi kapsamında asil olan kişi yetkisini süresi ve sınırları belirtilmek ve gerektiğinde geri almak kaydı ile devretmektedir. Vekalet teorisi kapsamında işletme sahipleri ile firma yöneticileri arasında, her iki tarafın da çıkarını maksimize etmeyi hedefleyen bir anlaşma yapılmakta ve uygulanmaktadır. Bu kapsamda firma sahipleri ile firma yöneticileri arasındaki ilişki, asil ile vekil ilişkisi kapsamında değerlendirilebilir. Asil ile vekil arasındaki vekalet ilişkisi, özel ekonomi için geçerli olduğu gibi kamu ekonomisi içinde geçerlidir. Kamu ekonomisinde kullanılan kıt kaynaklar ile hangi kamusal mal ve hizmetin üretileceğinden, yaptırımlarla desteklenmiş bazı kuralların nasıl değiştirileceğine kadar birçok konuda yürütme yetkisine sahip olan Cumhurbaşkanı, asil vekil ilişkisi kapsamında, uzmanlık gerektiren konularla ilgili bazı yetkilerini kabinesindeki bakanlara, bakanlarda karar verme ve uygulama yetkilerini emrindeki bürokratlar devredebilmektedir. Vekalet teorisi, asil ile vekil arasındaki ilişkide vekilden beklenen performans, asil ile vekil arasındaki çıkar farklılığı, vekilin görevini yerine getirip getirmediği konusunda denetleme ve asilin menfaatlerinin korunması konularında ortaya koyduğu çözüm yolları ile YKY anlayışına katkı sağlayabilir.

YKY anlayışının iktisat ve işletme temelli teorik altyapılarından birini de “mülkiyet hakları teorisi” oluşturmaktadır. Mülkiyet hakları teorisi, mülkiyet haklarının teşkilatların performansı üzerinde etkili olduğunu ve kamu mülkiyetinin yapısından kaynaklanan nedenlerle özel mülkiyete kıyasla daha az verimli olduğu sonucuna ulaşan bir teoridir. Adam Smith'in “Ulusların Zenginliği” isimli eseri ile başlayan mülkiyet - verimlilik ilişkisi konusundaki tartışmalar, mülkiyet hakları teorisinin de temelini oluşturmaktadır. Adam Smith “Ulusların Zenginliği” isimli kitabında, verimliliğin düşük olması nedeniyle kamu işletmelerinin özelleştirilmeleri gerektiğini vurgulamıştır (Dura, 2006:225). YKY anlayışı kapsamında devletin asli fonksiyonlarına dönmesinin temelinde de kamu ekonomisinin kaynakları verimli ve etkin kullanamaması düşüncesi

vardır. Mülkiyet hakları teorisi, kaynak kullanımında verimlilik ve etkinliğin sağlanması konularında ortaya koyduğu çözüm yolları ile YKY anlayışına katkı sağlayabilir.

Son olarak, YKY anlayışının iktisat ve işletme temelli altyapılarından bir diğeri de “işletmecilik yaklaşımı”dır. İşletmecilik yaklaşımı, özel kesim yönetiminin kamu yönetiminden üstün olduğu varsayımından hareketle, kamunun geleneksel örgüt yapısı ve işleyişindeki verimsiz durumlara dikkati çekerek, merkezi yönetimin gücünü azaltarak yerel yönetimlerin yetkilerinin artırıldığı adem-i merkeziyetçilik (desantralizasyon), belirli bir alanda devletin kısıtlamalarının azaltıldığı veya tamamen kaldırıldığı serbestleşme (deregülasyon) ve çeşitli konularda yetki devri olarak yetkilendirme (delegasyon) gibi ilkelere odaklanmıştır (Eryılmaz, 2010: 21). YKY yaklaşımı, özel sektör yönetim sistemlerinden etkilenmiştir. Bunu yaparken, geleneksel kamu yönetimi anlayışını katı/rijid yapısını özel sektörde olduğu daha esnek hale getirmeyi ve kıt kaynakların kullanımında verimliliği ve etkinliği sağlamayı hedeflemiştir.

YKY kapsamında geliştirilen politikaların değişim dinamikleri, liberalizmin ve yeni sağ ideolojisinin yeniden yükselişi gibi ideolojik nedenler, bilgi ve iletişim teknolojisindeki gelişmeler, e-devlet uygulamaları gibi teknolojik değişimler, yaşanan krizler, ekonomi teorisyenlerinin görüşleri, bütçe açıkları ve uluslararası etkiler gibi ekonomik etkiler, vatandaşların beklentilerindeki değişim, yönetim ve yöneticilerle ilgili güven sorunları gibi sosyal nedenler ve küreselleşme olgusu şeklinde özetlenebilir. YKY’nın önemli öğelerinden birisi, geleneksel bürokrasilerden diğer örgütsel biçimlere doğru olan kayıştır. Bu kapsamda devlet, düzenleyicilik yada gözeticilik rolünü benimsemekte, “kürek çekmek yerine dümeni kullanması” şeklinde özetlenebilecek, kendi işlevlerini alabildiğine serbest piyasa ortamına bırakmaktadır. Bu süreçte kamu yönetiminde faydacı, pragmatik ve kısa vadeli değil, ilkel, tutarlı ve geleceğe yönelik bir bakış açısı hakim olmaya başlamakta, kamu hizmetlerinde hesap verebilirlik, dürüstlük, eşitlik ve tarafsızlık ilkelerinin yanı sıra ekonomiklik, verimlilik, performans ve kalite kriterlerine de önem verilmekte, kamu yönetimi ve siyasal iktidar arasındaki ilişkiler, bir üstünlük meselesinden çok kamu yararını gerçekleştirmek amacıyla kamusal yetkilerinin paylaşımına yönelik bir iş birliği süreci olarak görülmekte ve kamu yönetiminin siyasallaşmasının önüne geçilerek liyakat sisteminin korunup geliştirilmesine önem verilmektedir (Parlak vd., 2012:227-239). YKY kapsamında, kamu yönetimleri, özel sektörün sürece dahil edilmesi, desantralizasyon, esnek örgütlenme, yatay hiyerarşi, sonuç odaklılık, esnek istihdam, performansa dayalı ücret ve ilerleme, rekabet, kaynak kullanımında disiplin, verimlilik, ekonomiklik, hesap verebilirlik gibi ilkelere yaslanan, reformlara tabi tutulmuşlardır (İsbir vd., 2013:292). YKY anlayışı kamu yönetimindeki sorunlara ve geliştirilecek politika ve stratejilere, piyasa temelli çözümler aramaya çalışmaktadır. Geleneksel kamu yönetiminin öngördüğü yönetici profilinin aksine, YKY reformlarının önemli bir karakteristiği olan profesyonel yönetim, kamu yöneticilerinin, başında bulundukları yönetim biriminin sevk ve idaresinde aktif bir şekilde hareket etmelerini ve gerektiği yerlerde gerekirse yalnız başına kararlar alıp inisiyatif sahibi olmalarını gerektirmektedir (Altıntaş ve Türkay, 2012:22-28).

Refah devleti görüşü kapsamında üstlendiği fonksiyonların artması ile büyüyen ve hantallaşan devletin, kaynakları verimli ve etkin bir şekilde kullanabilmesinin yolunun, devletin daha da büyümesi ile değil, devletin asli fonksiyonlarına çekilmesi ve daha etkin hale getirilmesi ile mümkün olabileceği görüşü ağırlık kazanmış ve yurttaşların konumları ve yönetimde söz sahibi olabilmeleri bu yeni yönetim anlayışı kapsamında yeniden şekillendirilmektedir. Bir çalışmada ifade edildiği gibi,

1970’lerde neoliberal iktisatçılar, ekonomik büyümeyi ve özgürlükleri sınırlandırdığı gerekçesiyle, devleti yoğun eleştirmişler, daha küçük devletin, ekonomik etkinliği artıracığını, toplam refahı iyileştireceğini dile getirerek, bunun için devletin faaliyet alanının yasal olarak sınırlandırılması gerektiğini ve özelleştirme politikalarını savunmuşlardır (Özel, 2008:234). Tarihsel süreç içerisinde yaşanan gelişmeler devletin rolü ve sorumlulukları bakımından 1929 ekonomik krizi öncesi hakim olan “ Jandarma Devlet Anlayışı” yerini kriz sonrasında kriz ve mücadele ve sosyal refah devleti çerçevesinde müdahaleci devlet anlayışına bırakmış, ancak 1980’lerde uluslararası borç krizinin patlak vermesinin ardından hemen hemen tüm dünyada devleti minimalleştirme eğilimleri başlamış, devletin verimsiz olduğu alanlardan çekilmesi temel hedeflerden birisi olmaya devam etmekle birlikte, kamu kurumlarının iş yapma biçimlerini değiştirilmesini öngören etkin devlet anlayışı hakim anlayış haline gelmiştir (Şahin, 2011:51).

1980’lerin başında İngiltere ve ABD’de iktidarda olan muhafazakar partiler, başta devletin iş görme ve icraat mekanizması olan kamu yönetimi olmak üzere, devlet yönetimini yeniden yapılandırmak üzere, yeni kamu yönetimi (New Public Management) olarak isimlendirilen, yoğun bir reform çalışması başlatmışlardır. 16 YKY hareketi esas ivmesini 1990’ların başında kazanmış, ABD’de bu hareket, başkan Clinton yönetimindeki “Ulusal Performans Değerlendirme” programı ile uygulamaya konulmuştur (Çarkçı, 2008:52). Yaşanan toplumsal değişim, kamu yönetiminde reformlar yapılmasına neden olmakta, YKY kapsamında, özel ve kamu sektörleri arasında, kaçınılmaz ve geri dönülmez bir işbirliği meydana gelmektedir (Genç, 2012:33).

1980’ler sonrası, YKY anlayışının Türkiye’de de benimsenmeye, tedrici bir şekilde geleneksel kamu yönetimi anlayışının yerini almaya başladığı bir dönemdir. Bu dönüşümün tarihsel temellerine inildiğinde, çağdaş anlamda kamu yönetiminin, Avrupa’da on beşinci yüzyılda başlayan merkezi yönetimlerin güçlenmesi süreciyle birlikte ortaya çıktığını görürüz. 18. yüzyılın başlarında ortaya çıkan merkezi bir ekonominin güçlü yönetimini hedefleyen; “kameralizm”, “Fransız ihtilali” ve “ulus devlet anlayışı” çağdaş anlamda kamu yönetiminin gelişiminde önemli izler bırakmıştır (Eryılmaz, 2010:10). Kamu yönetiminin, siyaset bilimi dışında ayrı bir disiplin olarak gelişiminde, On dokuzuncu yüzyılın sonunda ABD’de Woodrow Wilson’ın siyaset-yönetim ayırımına dayalı düşüncesi önemli bir dönüm noktası olmuştur (Kavruk vd., 2012:3). Max Weber’in bürokrasi modeline dayanan geleneksel kamu yönetimi, siyasal olmayan bir bürokrasiyi, hiyerarşik kuralları, istikrarı, içsel düzenlemeyi ve profesyonel yeteneği vurgulamıştır. Max Weber’in ideal tip bürokrasisinde kamu yöneticileri, karar vermede bulunmaksızın kamuya hizmet eden tarafsız memurlar olma rolünü üstlenmektedir. Bu kapsamda, geleneksel kamu yönetiminde kamu hizmeti, değerler karşısında yansız teknik bir süreç ve idarecilerin otoritesi de bir uzmanlık otoritesi olarak düşünülür (Parlak vd., 2012:233-234). 1980’li yıllara gelindiğinde, 1929 ekonomik buhranı sonrası 1936 yılında yayınlanan “İstihdam, Faiz ve Paranın Genel Teorisi” ile başlayan refah devleti görüşü sorgulanmaya başlanmış, devletin toplumdaki rolünün hükümet-bürokrasi-vatandaş arasındaki ilişkilerini yeniden tanımlamak ve biçimlendirmek amacını taşıyan yeni bir yönetim anlayışı ortaya çıkmıştır. Kalkınmış ülkelerdeki refah devleti anlayışının yaşadığı krizin ortaya çıkardığı sonuçlardan, küreselleşme ve bilginin onun iyileşmesi gibi nedenlerden dolayı doğal olarak diğer ülkelerin siyasal, sosyal ekonomik hayatlarını etkilemesi kaçınılmaz bir süreç olarak yaşanmıştır (Aktalay, 2011:64).

YKY anlayışı sadece özel sektördeki uygulamaların, kamu yönetimine uyarlanması değil; birbiri ile sıkı ilişkiler içerisinde olan sistemi, bu ilişkiler kapsamındaki işlemleri ve bu sistemin dayandığı felsefeyi de içine alacak kadar geniş bir değişikliktir (Çukurçayır ve Eroğlu, 2013:61). Özel sektörde kar olgusu ile rasyonel davranan müteşebbis kaynakların verimli ve etkin kullanılmasını sağlarken, kamuda kaynakların verimli ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlama ödevi belki “vergi verdiği için hesap soran” demokratik vatandaşın, maaşını devletten alan kamu yöneticisine hesap sorması şeklinde ortaya çıkmaktadır (Altıntaş ve Türkyener, 2012:48). YKY anlayışı, bürokratik bakış açılı devletin aksine, küreselleşmenin de bir boyutu olarak, kamu yönetiminin faaliyet alanı içindeki ekonomik, toplumsal ve yönetsel düzenlemelerin mümkün olduğu kadar azaltılmasını esas almaktadır (Aktalay, 2011:63). Bu kapsamda YKY anlayışının düşünce sistematığı şu şekilde şöyle özetlenebilir (Kavruk vd., 2012:7):

- Piyasa en iyi çözümdür, yönetimin görevi kürek çekmek değil, dümene hakim olmaktır. Yönetim bakımından, toplum için genel hedefleri ve politikaları ortaya koymak, onları bizzat icra etmekten daha iyidir.
- Rekabet, yüksek kalite ve düşük maliyet, YKY’nın en önemli aracıdır. Bu da serbest piyasa mekanizması ile sağlanır.
- Yönetim yönetimdir (Özel sektör ve kamu sektörünün yönetimi birbirine benzer özellikler taşır).
- Resmi prosedürler ve hiyerarşi azaltılmalı, basit bir örgüt yapısı oluşturulmalı, yöneticiler ve çalışanlar daha çok yetkilendirilmelidir. Alt kademedeki çalışanlara daha çok inisiyatif tanınmalıdır (Kurumiçi Yönetişim).
- Siyasetçiler, genel çerçeveyi ve hedefleri ortaya koymalı, uygulama kamu yöneticilerine bırakılmalı ve sonuçlardan hesap sorulmalıdır.
- Girdi esaslı yönetimden, sonuç odaklı yönetim anlayışına geçilmelidir.
- Yönetişim, yalnızca çalışanlar için değil, aynı zamanda hizmetlerden yararlanan halkın, hizmetlerin karar ve uygulama süreçlerinde etkin rol almasını öngörmektedir.
- Performans yönetimi, hizmetlerin etkinliğini, verimliliğini ve kalitesini ölçmek için gereklidir.
- Performansa bağlı ödüllendirme ve cezalandırma gereklidir (Performansa Bağlı Ücret ve Terfi).
- Kamu yönetiminde amaçların ve önceliklerin belirlenmesinde rasyonel ve stratejik yaklaşım gereklidir (Stratejik Yönetim).

Esas itibarıyla YKY’nın amacı, kamu yönetiminde performansı iyileştirmek, yönetimi/yöneticileri hükümet politikalarına ve halka karşı daha duyarlı, hesap verebilir ve şeffaf hale getirmektir. YKY anlayışı kapsamında yapılan reformlar ile devlet küçülerek asli fonksiyonlarına dönmeye ve bazı fonksiyonları da özel sektörü dahil ederek yerine getirmeye başlamıştır. YKY anlayışı kapsamında özel sektörün sürece dahil edilmesi, beraberinde kamuda ne olup bittiğinden haberdar olmak isteyen yurttaşların, sivil toplum ve özel sektör temsilcileri vasıtası ile karar alma süreçlerine dahil edildiği yönetim kavramını gündeme getirmektedir. Bir diğer ifade ile yurttaşların, YKY anlayışı kapsamında, özel sektör ile kamu yönetimi ilişkilerinde, kamu menfaatinin korunup korunmadığını merak etmesi ve sürece dahil olmak istemesi “yönetişim” anlayışının doğumunda etkili olmuştur.

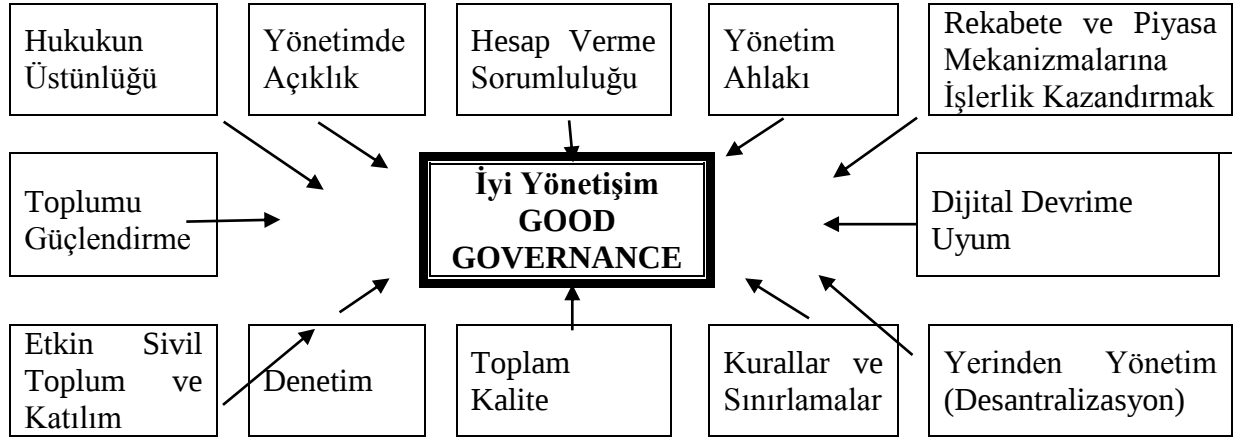
Bir toplumsal politik sistemdeki ilgili tüm paydaşların ortak çabalarıyla elde edilen sonuçların oluşturduğu yapı ya da düzen olarak da tanımlanabilen yönetim, Birleşmiş Milletler tarafından, bir ülkenin her düzeyindeki işlerinin yönetiminde

iktisadi, siyasi ve idari otorite kullanımı şeklinde tanımlanırken, Dünya Bankası tarafından, bir ülkenin ekonomik ve sosyal kaynaklarının gelişme amacıyla yönetimde yetkinin kullanılma tarzı olarak tanımlanmaktadır. Konu ile ilgili bir çalışmada ifade edildiği gibi, yönetim anlayışının iktisat, uluslararası ilişkiler, siyaset bilimi, kamu yönetimi temelli teorik altyapısına bakıldığında, yönetim anlayışının ortaya çıkışı ve gelişiminde, iktisat biliminin rolünün diğerlerine göre daha fazla olduğu söylenebilir (Stoker, 1998:19).

Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı, yönetim kavramını ekonomik siyasal ve yönetsel otoritenin bir ülkenin tüm düzeydeki işlerinin yürütülmesi için kullanılması olarak ortaya koyarken, yönetim bileşenleri içine, yurttaşlar ve yurttaş gruplarının çıkarlarına ifade edebilecekleri yasal haklarını kullanabilecekleri, sorumluluklarını yerine getirebilecekleri, farklılıklarının koruyabilecekleri, mekanizmalar, süreçler ve kurumlar sokulmaktadır (Genç, 2012:183). Diğer yandan “yönetişim” kavramının, “iyi yönetim” kavramı olarak kullanılmaya başlanması Dünya Bankası sayesinde olmuştur. Dünya Bankası'na göre iyi yönetim; meşru, açık ve anlaşılabilir karar alma süreçlerinin, profesyonel bir bürokratik yönetimin, eylem ve işlemlerinden sorumlu bir hükümetin, kamusal sürece aktif bir şekilde katılımında bulunan sivil toplumun ve hukukun üstünlüğünün geçerli olduğu bir düzeni ifade etmektedir (Can vd., 2015:5). Bu kapsamda Birleşmiş Milletler ve Dünya Bankası “iyi yönetişimi”, az gelişmiş ülkeler açısından uzun vadede hedeflenen amaçların gerçekleştirilmesi noktasında, bir araç olarak önermektedir (Cram, 2001: 599). Dünya Bankası iyi yönetişimin başlıca öğelerini şu şekilde sıralamaktadır (Okur, 2007:51),

- Bağımsız bir yargı sisteminin varlığı,
- Uluslararası ve ulusal sözleşmelerin uygulaması için hukusal ve meşru bir zemin
- Hesap soran değil, hesap veren bir yönetim anlayışı,
- Yönetimin her kademesinde insan haklarına saygı ve hukukun üstünlüğü,
- Yurttaşların alınan kararlara katılımının sağlanması,
- Devlet tarafından uyumlu ve tutarlı politikaların üretilebilmesi,
- Etkin işleyen bir yönetim

Avrupa Birliği'nde, Avrupa Komisyonu'nun “Avrupa Yönetişimi” anlayışını yansıtan belge olan “European Governance: A White Paper” adlı belgede iyi yönetişimin, şeffaflık, hesap verme sorumluluğu, katılım, etkinlik ve tutarlılık şeklinde özetlenebilecek 5 temel ilkesi olduğu belirtilmektedir (Aktalay, 2011:62). Bu açıklamalardan sonra iyi yönetişimin temel özellikleri ve başlıca unsurlarını aşağıdaki şekilde gösterebilir:



Şekil 3.1. İyi Yönetişimin Temel Özellikleri ve Başlıca Unsurları (Avcı, 2008:70).

İyi yönetim, bir yönü ile devlet yönetiminde temsil, katılım ve denetimi ifade ederken diğer yönü ile etkin bir sivil toplumun varlığını ve hukukun üstünlüğünü ifade ediyor. İyi yönetişimde halk, her zaman ön planda olmakta, hür iradesiyle mutabakata dayalı olarak temsilcilerini seçebilmekte, bu şekilde kamusal kararlara katılabilmekte ve idarecilerin yetkilerini kötüye kullanmamaları için onları denetleyebilmektedir (Avcı, 2008:70). Yönetişim anlayışı kapsamında, sivil toplum kuruluşları ve özel sektör temsilcileri, bir yandan kamudaki karar alma sürecine dahil olmak isterken, diğer yandan karar alıcı olarak doğru karar verebilmek için, kamu yönetiminde ne olup bittiği ile ilgili bilgi sahibi olmak istemeleri “şeffaflık” kavramını gündeme getirmiştir. Yani yönetim anlayışı kapsamında karar alma sürecine dahil olan sivil toplum kuruluşları ve özel sektör temsilcilerinin, kamu yönetiminde ne olup bittiği, kaynak kullanımında etkinliğin sağlanıp sağlanmadığı ile ilgili bilgi sahibi olmak istemeleri “şeffaflık” kavramını ve önemini ortaya çıkarmıştır. Diğer bir ifade ile tarihsel süreç içerisinde 1980’li yıllarla birlikte geleneksel kamu yönetimi anlayışının yerini YKY anlayışına bırakması sürecinde yaşanan dönüşüm sonucunda, bir yandan sivil toplum kuruluşları ve özel sektör temsilcilerinin kamu karar alma süreçlerine dahil edilmesi “yönetişim” anlayışını önemli hale getirirken, diğer yandan karar alma sürecine dahil edilen sivil toplum kuruluşları ve özel sektör temsilcilerinin devlet yönetiminde ne olup bittiği ile ilgili bilgi talepleri de “şeffaflık” kavramını önemli hale getirmiştir.

Dünyada, sorunların küresel boyutlarının ortaya çıkması, karmaşıklaşması, herkesi ilgilendirir hale gelmesi ve sorunlarla baş edebilmek için uluslararası işbirliği, eşgüdüm ve katılım ihtiyacının ortaya çıkması, özel sektörün güçlü olmadığı az gelişmiş ülkelerde, YKY anlayışının, az gelişmiş ülkelere göre yeniden düzenlenmiş hali olan yönetim ve iyi yönetim kavramlarını gündeme getirmiş, kamuda yaşanan değişim, küreselleşme çağının belirleyici özelliklerinden biri olmuştur (Çukurçayır ve Eroğlu, 2013:49-57). YKY reformları, kamu yararı, eşitlik, adalet, işbirliği gibi geleneksel ilkelerle nitelenen geleneksel kamu yönetiminin doğasını, dayandığı değerleri, iş görme ve istihdam biçimini, ekonomiklik, verimlilik, fayda/maliyet ve rekabet gibi YKY ilkelerinin baskısı altında bırakmakta, kamu hizmetlerinin özelleştirilmesi, kamu yönetiminin rekabetçi bir ortamda çalışmaya getirilmesi ve hizmetlerde ekonomik duyarlılığın giderek ağırlaşması gibi sonuçlarının yanında kamu görevlilerinin istihdam rejimlerini doğrudan etkileyerek, değiştirmesine neden olmaktadır.

Küreselleşmenin kapsamında yönetim şeffaflığının sağlanabilmesi için, devlet-vatandaş ilişkilerinin yeniden tanımlanmasına ve problemsiz çalışan hesap verme

mekanizmalarına ihtiyaç vardır. Diğer yandan hesap verme mekanizmalarının problemsiz işleyebilmesi için ise, mali politikalarda şeffaflığa, şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri çerçevesinde örgütlenmiş, bilgi iletişim teknolojilerinden istifade eden, uluslararası toplulukla uyum içinde çalışabilen, daha esnek, daha güvenilir, daha etkin bir devlete ihtiyaç duyulmaktadır (Avcı, 2008:68). Küreselleşmenin birçok boyutu vardır. Küreselleşmenin kamu hizmeti anlayışına etkisi kapsamında, bir yandan devletin küçülmesi gündeme gelmiş, diğer yanda ise kamu hizmetlerinin yürütmede merkezi konuma sahip olan devletin, karar alma süreçlerine sivil toplum ve özel sektörü dahil etme anlayışı da gündeme gelmiş ve bu kapsamda çok aktörlü yönetim anlayışını ifade etmek amacıyla yönetim kavramı kullanılmaya başlanmıştır (Aktalay, 2011:62). Yönetişim, yalnızca sivil toplum kuruluşlarının yönetime katılımı anlamına gelmemekte, aynı zamanda etkinlik, şeffaflık, hesap verebilirlik, hukuk devleti, yerindenlik, insan hakları gibi ilkelerle de tanımlanmaktadır (Gündoğan, 2010:23). Marie-Claude Smouts'un bir çalışmasında ifade ettiği gibi yönetim, kamu yönetimi ve özel sektör aktörlerinin aynı anda ve sürekli etkileşimi içeren, uzlaşma temelli bir süreçtir (Smouts, 1998:84). Yönetişim anlayışına göre, yönetenler kadar yönetilenler de söz hakkına sahip olmaktır (Genç, 2012:114). Yönetişim, yalnızca çalışanlar için değil, aynı zamanda hizmetlerden yararlanan halkın, hizmetlerin karar ve uygulama süreçlerinde etkin rol almasını öngörmektedir (Kavruk vd., 2012:7).

Yönetişim kavramı, yönetim kavramından daha kuşatıcı bir kavram olarak kullanılmakta, bir yandan yönetim kapsamında devleti ve devlete ait resmi kurumları kapsarken, diğer taraftan da bağımsız aktörleri, yani devlet dışında yer alan mekanizmaları içine almaktadır (Genç, 2012:13). Yönetişim kavramı kamu politikaları ile ilgili kararların alınması ve uygulama sürecinde demokratik katılımı ön planda tutar. Bu kapsamda kamu, özel, gönüllü kuruluşlar arasında, gönüllü işbirliğini ve ortaklıkları süreçlere ortak katılımı mümkün kılar ve devletle sivil toplum ilişkilerinin nasıl olması gerektiğini düzenler (Okur, 2007:51). Bir başka tanıma göre ise yönetim, bir toplumsal politik sistemdeki ilgili bütün aktörlerin ortak çabaları ile elde edilen sonuçların oluşturduğu yapı ya da düzendir (TODAİE, 2008:274). YKY ve yönetim anlayışı kapsamında literatürde hakim olan yaklaşımlar, kavramsal çerçeve, zihni odak, örgütsel yapı, otorite ve hizmetler başlıklarında, kategorik olarak aşağıdaki şekilde ifade edebilir (Mutlu, 2018:47). İlişki dikey yönlüdür.

Tablo 3.1. Yeni Kamu Yönetimi ve Yönetişim Kavramlarına Genel Bir Bakış (Mutlu, 2018:47).

Kavramsal Çerçeve	Zihni Odak	Örgütsel Yapı	Otorite	Hizmetler
Amme İdaresi Yerine Yeni Kamu Yönetimi	Siyaset-Yönetim Birlikteliği	Küçük, Esnek, Uzmanlaşmış, Parçalara Ayrılmış	Adem-i Merkeziyet	Sözleşme-Hizmet Alma, Rekabetçi İhale
Yönetişim	İşletmecilik ve Yönetim Teknikleri	Yatay Yapılanma, Dikeyde Daha Az Kademe	Yapısal Yetki Devri	Kamu-Özel Ortaklığı, Paydaşlar İle Sıkı İletişim
Yeni Kamu Yönetişimi Minimal Devlet Girişimci Devlet	Piyasa Yönelimi Rekabet Yasal-Kurumsal Serbestleştirme (Deregulation)	Eşgüdüm Kalite Yönetimi Performans Yönetimi, Motivasyon - Teşvik Sağlama	Delegasyon Özerk, Yarı Özerk Liderlik, Yönetim İçin Manevra Alanı	E-Yönetim Özelleştirme Sunucu Çeşitliliği
Yükleri Hafifletilmiş Devlet (Hollow State)	Hesap Verebilirlik	Stratejik Planlama Ve Yönetim, Raporlama	Vatandaş Katılımı	Müşteri/Vatandaş İhtiyaçları Ve Memnuniyeti
Katalizör Devlet	Şeffaflık	Emek Gücünde Esneklik		İmtiyaz Sözleşmeleri, Özel Sektör Teşvikleri Proaktif Önlemler
Kürek Çeken Değil Dümen Tutan Devlet	Ekonomiklik, Etkililik, Etkinlik, Verimlilik	İnsan Kaynakları Yönetimi		
Yapılabilir - Olanaklı Kılan Devlet (Enabling State)	Amaç - Sonuçlar - Çıktılar	Bilişim Teknolojileri		Hizmet Kalitesi
Devlet-Dışı Aktörlerin Siyasa ve Hizmet Üretiminde Hareketliliği/ Mobilizasyonu	Katılım, İşbirliği, Ortaklık	İç ve Dış Denetim		

1980'lerden sonra iletişim ve ulaştırma alanlarındaki teknolojik yenilikler, hem bilgi ve iletişim teknolojisi temelli yeni ekonomilerinin ortaya çıkmasına, hem de sermayenin küresel ölçekte hareket edebilmesine olanak sağlamış, ilk önce teknoloji ve ekonomiden başlayan değişim sosyal ve idari boyutları da etkiler hale gelmiş ve sonuç olarak eski ulusal sınırların anlamını giderek yitirdiği, toplumların karşılıklı etkileşim ve işbirliğine mahkum olduğu, devlet olarak adlandırılan mekanizmanın yaşanan dönüşümlere cevap vermede yetersiz kaldığı için diğer sektörlerin, izlenecek politikaların oluşturulup uygulandığı süreçlere katıldığı ve yönetim olarak adlandırılan bir sistem ortaya çıkmıştır. Yönetişim kapsamında devlet, çok aktörlü hale gelmekte, sorumluluk dengesini devletten sivil topluma doğru kaydırmakta, karşılıklı etkileşimli bir yönlendirme sürecini önermekte ve birey ile devlet arasında yeni bir ilişki biçiminin ortaya çıkmasını ve gelişmesi sağlayan bir yapıya kavuşmaktadır (Genç, 2012:115). Yönetişim, yalnızca çalışanlar için değil, aynı zamanda hizmetlerden yararlanan halkın, hizmetlerin karar ve uygulama süreçlerinde etkin rol almasını öngörmektedir (Kavruk vd., 2012:7). Yönetişim genel anlamda iktidarın sadece hükümet tarafından değil ama bir toplum ve piyasa aktörleri ile birlikte kullanılmasına işaret etmektedir (Parlak vd., 2012:238). Aktörleri, devlet, özel sektör ve sivil toplum kuruluşları olarak kabul edilen, katılımcılık, hukukun üstünlüğü, şeffaflık, cevap verebilirlik, eşitlik, etkinlik, hesap verebilirlik ve stratejik vizyon olmak üzere birbirini tamamlayan sekiz unsuru bulunan yönetim, katılımcılara vurgu yapmasıyla, kaynakların ortak sorunlara yanıt verebilecek şekilde tahsis edilmesi ve bunların idaresine yönelik getirdiği anlayış değişikliği nedeniyle, demokrasinin yeniden yorumlanmış biçimi olarak ele alınabilir (Şahin, 2011:66). Diğer yandan yönetim düşüncesinin karşıtları, yönetişimin sivil

toplumu ve uluslararası aktörleri öne çıkardığını, ulus devleti zayıflatan bir içeriğe sahip olduğu düşüncesini öne sürmektedir (Genç, 2012:221).

“Yönetişim” kavramının Uluslararası kabul görmüş bir kavram olmasına rağmen İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK), 22.02.2017 tarihli ve 29987 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan değişiklik ile 2110 sayılı Kamu İç Denetim Standardında (KİDS) değişikliğe gitmiş, “Yönetişim” kavramı yerine “Kurumsal Yönetim” kavramının kullanılması gerektiği yönünde, anlaşılmakta güçlük çekilen bir karar almıştır. (RESMİGAZETE, 17/02/2020, www.resmigazete.gov.tr). 2110 sayılı KİDS’e göre iç denetim faaliyeti, stratejik ve operasyonel kararlar alınması, risk yönetiminin ve kontrolün gözetimi, idare içinde gerekli etik değerlerin geliştirilmesi, etkili bir kurumsal performans yönetiminin ve hesap verebilirliğin sağlanması, risk ve kontrol bilgilerinin idarenin ilgili alanlarına iletilmesi, üst yönetici ve üst düzey yönetim ile iç ve dış denetçilerin faaliyetleri arasında işbirliğinin ve bunlar arasında gerekli bilgilerin paylaşımının sağlanması hedeflerin gerçekleştirilmesi amacıyla kurumsal yönetim sürecini değerlendirmek ve iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunmak zorundadır. 2110 sayılı Standardın 2110.D1 sayılı Alt Standardına göre, iç denetim faaliyeti, idarenin etikle ilgili amaç, program ve faaliyetlerinin tasarımını, uygulanmasını ve etkililiğini değerlendirmek ve yine 2110.D2 sayılı Alt Standardına göre de, idarenin bilgi teknolojileri yönetiminin, idarenin strateji ve amaçlarını destekleyip desteklemediğini değerlendirmek zorundadır. Kurumsal yönetim, tüm hak sahiplerinin çıkarlarının korunmasını ve bu çıkar grupları arasındaki kurallarının düzenlenmesini amaçlayan bir kavram olarak da tanımlanabilmektedir (Kılıç, 2014:123). “Kurumsal Yönetim” başlığını taşıyan Dünya’da, özellikle ABD’de, 2001 yılının sonlarında meydana gelen Enron, WorldCom, Andersen, Xerox gibi şirket ve muhasebe skandalları nedeniyle, uygulanan yönetim ve denetim, yaklaşım ve prensipleri sorgulanmaya ve kurumsal yönetim kavramı önem kazanmaya başlamıştır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010:18). Kurumsal yönetimin önem kazanmasında, teknolojik gelişmelerin yanında uluslararası sermaye hareketlerinin artması da etkili olmuştur (Toroslu, 2014:158).

Kurumsal yönetim bir amaç değil, kurum amaçlarını gerçekleştirmek noktasında etkili bir araçtır. ABD’de kurumsal yönetim anlayışını geliştirmek üzere, 2002 yılında Sarbanes Oxley yasası kabul edilmiş, bu yasa ile halka açık şirketlere, muhasebe gözetim kurulunun kurulması, denetçilerin bağımsızlığının sağlanması ve kamuoyunun aydınlatılması gibi konularda ek yükümlülükler getirilmiştir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010:24). Kurumsal yönetim kavramının, ağırlıklı olarak halka açık şirketlerde eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk prensiplerinin güçlendirilmesi yoluyla, yatırımcıların ve hissedarların haklarının korunması ve yatırımcıların sermaye piyasalarına olan güvenlerinin artırılması hedefiyle geliştiği görülmektedir (Özbek, 2012a:15). Etkili bir kurumsal yönetim anlayışı için, şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk ve adaletli olmak gibi tüm dünyada kabul edilen kurumsal yönetim ilkelerinin yerine getirilmesi gerekmektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010:20). Bu ilkeler yönetim kapsamında da ortaya çıkmaktadır. Yeni yönetim anlayışı olarak 1980’ler sonrasında ortaya çıkan, YKY ve yönetim anlayışı kapsamında, katılımcı yönetim, halka hesap verebilirlik, esneklik, şeffaflık, yerelleşme, hizmette yerellik, verimlilik, etkinlik, risk yönetimi, kurumsal yönetim, denetim, performans yönetimi ve vatandaş-odaklılık gibi konular önemli hale gelmeye başlamıştır (Özer, 2012:182; Eryılmaz, 2010:22; Aydın, 2018a:6).

Kamu yönetimindeki bu anlayış değişikliği kapsamında Türk kamu yönetimi mevzuatında somut düzenlemeler de yapılmıştır. Bunlardan biri 2006 yılında yürürlüğe

giren KMYKK ile mevzuatımıza giren iç denetimdir. İç denetim faaliyeti sonuçlarının kamuoyu ile paylaşılması, hesap verebilirliğin temel unsurlarından biri olan şeffaflığın sağlanmasına hizmet etmektedir. Şeffaflık kapsamında vatandaş devletin idari eylem ve işlemlerine, elindeki belgelere kolayca ulaşabilmekte, dolayısı ile aldığı kararların hukuka uygun olduğunu teyit edebilmektedir. Hukuk devleti ve demokrasinin gelişimi ile de ilgili olan şeffaflık ile devletin itibarı arasında da bir ilişki vardır. Sınırları iyi ayarlanmış bir şeffaflığın kamu yönetiminde amaçların gerçekleştirilmesine katkı sağlayacağı da açıktır. YKY anlayışıyla önem kazanan şeffaflık, hesap verebilirlik, vatandaş memnuniyeti gibi kavramlar, devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin, çıktı/sonuç odaklı kurumsal performans göstergelerini, nicelik ve nitelik bakımından çok daha gelişmiş bir şekilde uygulamalarını zorunlu kılmıştır (İşbir vd., 2013:75).

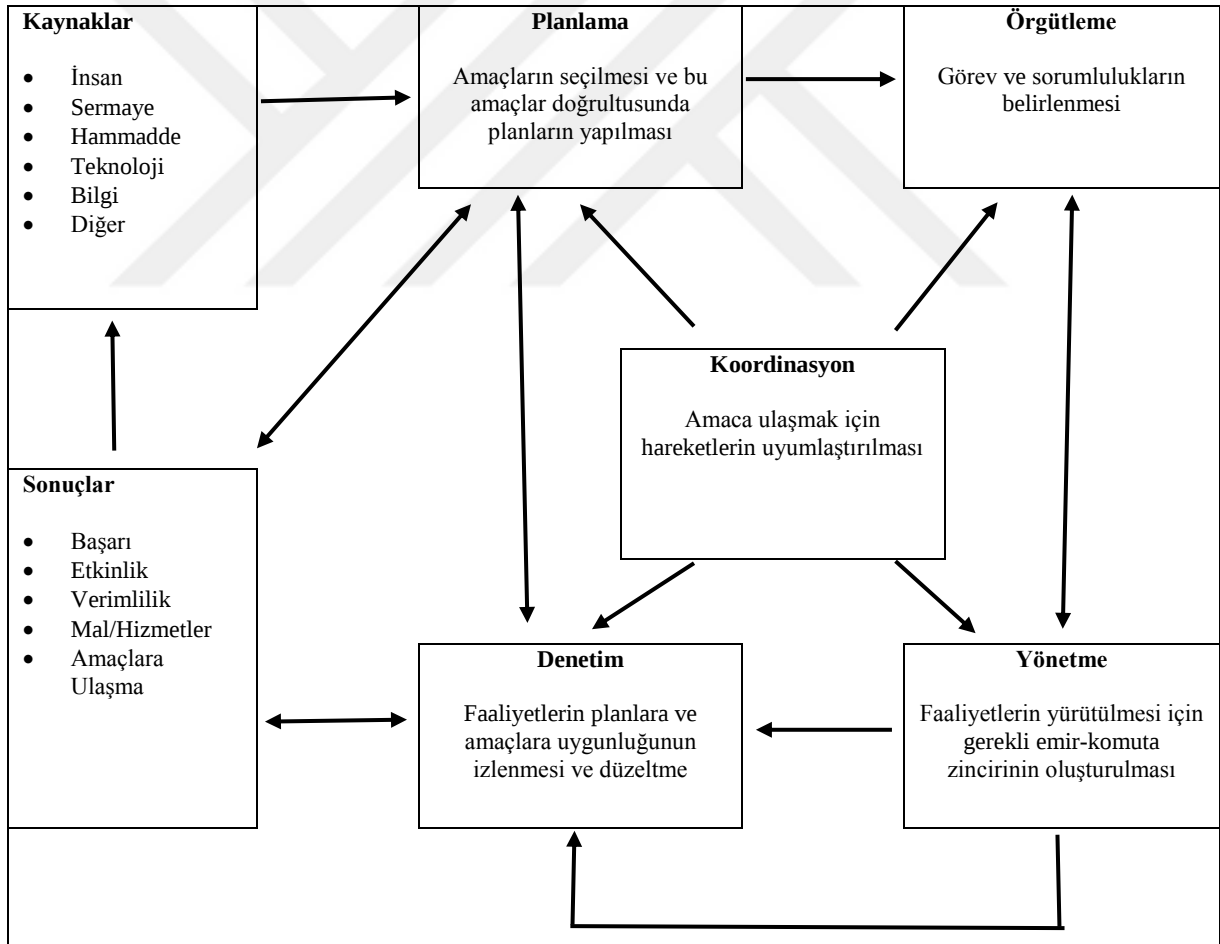
Bu araştırma kapsamında, yönetim bilimi açısından önemli olan iç denetim ve şeffaflık kavramları detaylı bir şekilde açıklanmadan önce, “iç denetim faaliyetinde şeffaflık” konusu ile ilgili olduğu düşünülen bazı kavramları YKY ve yönetim anlayışı perspektifi esas alınarak aktarmak faydalı olacaktır. Bu kapsamda iç denetim faaliyetinde ve şeffaflık konulu araştırmamızla ilgili temel kavramlardan ilki “yönetim”dir. Önemi nedeniyle yönetim kavramını tüm boyutları ile ifade etmek faydalı olacaktır. Kamu yönetiminde amaçların etkili ve verimli bir biçimde gerçekleştirilmesi için, işbirliği ve koordinasyon sağlamaya yönelik faaliyetlerin tümü “yönetim” kavramını ortaya çıkartmaktadır. Bu kapsamda iç denetim faaliyetinde etkinliğin sağlanması, kamu yönetiminde etkinliğin sağlanmasına da katkı sağlayacaktır. Yönetim kavramı bir çalışmada, ortak amaçların etkili ve verimli bir biçimde gerçekleştirilmesi için, işbirliği ve koordinasyon sağlamaya yönelik faaliyetlerin tümü şeklinde tanımlanırken diğer bir çalışmada, belli bir amacın gerçekleştirilmesi için personel, maddi kaynaklar, zaman ve mekan unsurlarının en verimli şekilde kullanılması şeklinde tanımlanmaktadır (Can vd., 2015:3; Aydın, 2018c:23). Ortak amaçları gerçekleştirmek, bazen ortak amaçların bireysel amaçlarının üstünde tutulması ile mümkün olabilir. Yönetim ve amaçları doğrultusunda, kişileri yönlendirmeyi ve onların çabalarını eyleme dönüştürmeyi sağlayan yönetimin gerekliliği, bu noktada ortaya çıkmaktadır (TODAİE, 1988:3). Bir çalışmada ifade edildiği gibi yönetim kavramı, beşeri ilişkiler kapsamında insanların birlikte yaşamalarının doğal bir sonucunda ortaya çıkan sosyal bir ihtiyaçtır (Aydın, 2018c:23). Yönetim faaliyetini bir süreç olarak değerlendiren ilk yönetim bilimci Henry Fayol yönetimin fonksiyonlarını; planlama, örgütlenme, yönetme, koordinasyon ve denetleme şeklinde sınıflamıştır. Bu çalışmada da Fayol’un sınıflaması esas alınmaktadır. Fayol’a göre yönetim süreci planlamayla başlar, örgütlenme ve yönetme ile birlikte koordinasyon ve denetimle sona erer. Fayol’un ayırımını esas alarak, beş ayrı başlık halinde sıralanan yönetimin temel fonksiyonlarını kısaca açıklamakta fayda vardır.

Yönetimin birinci fonksiyonu olan planlama; bir hedefe ulaşılabilmesi için nelerin, nasıl, neden, ne zaman, ne ile ve kim tarafından yapılacağının önceden belirlenmesidir. Bir kuruluşun amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan yer, araç-gereç ve personelin sağlanması, bunların belli bir sistem dahilinde bir araya getirilmesi ve kişiler ile birimler arasında görev ve yetki dağılımının yapılması olan “örgütlenme”, insan hayatında çok önemli bir yer tutar. Bu kapsamda, örgüt ve örgütlenme kavramlarının, formel örgütler için geçerli olduğu bilgisini vermek gerekir. Meşru yetki veya güce dayanan, otorite olarak kavramlaştırılan ve insanlara iş yaptırabilme gücü anlamına gelen, yönetimin üçüncü fonksiyonu olan “yönetme” ise, kişilerin organizasyonun hedeflerini gerçekleştirmek için yönlendirmesini de içine alan bir süreçtir. Yönetimin veya örgütün amacının gerçekleştirilebilmesi için ilgili tüm birimler ve kişilerin uyum

içinde hareket etmesini sağlayan yönetimin dördüncü fonksiyonu olan “koordinasyon” ile uyumsuzluklara ve düzensizliklere yer vermeden, örgüt bütünlüğünü sağlamak ve buna süreklilik kazandırmak mümkün hale gelir. Örgütün işleyişini değerlendiren ve bu işleyiş geliştirici değişiklikler öneren yönetimin son fonksiyonu olan “denetleme” fonksiyonu ile yönetiminin amaçları doğrultusunda planlanan ve yapılması istenen faaliyetlerin yapılıp yapılmadığını, yapılmış ise ne kadar doğru, etkin ve verimli yapıldığını, yapılmamış ise neden yapılmadığını görmek ve öğrenmek mümkün hale gelir.

Burada yönetim kavramının kullanımı ile ilgili bir farkı da belirtmekte fayda vardır. Kimi batı dillerinde “management” ve “administration” olarak ayrılan kavramların hepsi için Türkçe’de “yönetim” sözcüğü kullanılmaktadır. Management sözcüğünün karşılığı olan yönetim, daha çok özel yönetim anlamında, bir işi çekip çevirmeyi anlatmak için kullanılmaktadır. Administration sözcüğünün karşılığı olan yönetim ise, daha çok bir kamu yönetimi örgütünü ya da yerel yönetim birimini anlatmak için kullanılmaktadır (Ergun, 2015:4).

Bu açıklamalardan sonra örgütlerdeki yönetim süreci ve aralarındaki ilişki aşağıdaki şekilde gösterilebilir:



Şekil 3.2. Örgütlerde Yönetim Süreci (goo.gl, 17/11/2016).

Yönetimin fonksiyonlarını ve özelliklerini kısaca ifade ettikten sonra yönetim alanında ortaya çıkan ve her biri diğerinin bir öncekinin eksikliklerini gidermek amacıyla geliştirilen yönetim ve örgüt teorilerinden kısaca bahsetmekte fayda vardır. XVIII. yüzyıldan sonra alışılan yöneticilik uygulamalarının değişen sosyal, ekonomik

ve teknolojik ortamın isteklerini karşılayamaz duruma gelmiş olmasından dolayı bazı bilim adamları bu yetersizliğin nedenlerini incelemek ve daha etkin yönetim yöntemleri denemek ve bulmak için çaba sarf etmişlerdir. Bu denemeler yönetim konusunda yeni düşüncelerin doğmasına neden olmuştur. Bu çalışmalar kapsamında ortaya çıkan ve formel örgütlenmeler için geçerli olan, her biri, bir öncekinin eksikliklerini gidermek amacıyla geliştirilen, yönetim ve örgüt teorileri, klasik yönetim ve örgüt teorileri (bürokrasi teorisi, bilimsel yönetim teorisi ve ilkeler teorisi), neo-klasik örgüt teorisi (insan ilişkileri teorisi), modern örgüt teorileri (yapısalcı ve radikal yapısalcı teoriler), post modern örgüt teorisi ve eleştirel (critical) teorisi, şeklinde beş gruba ayrılabilir. Bu gelişmelerin paralelinde, kaynakların kıt, insan ihtiyaçlarının sınırsız olduğu varsayımı altında, kaynak kullanımında verimlilik ve etkinlik önem taşımaktadır. Günümüz modern toplumlarında bunun sağlanması noktasında, gerek kamu kuruluşları gerekse de özel işletmelerde, yönetimin taşıdığı önem ve yöneticinin oynadığı rol çok artmıştır. Diğer yandan yönetimin diğer bir boyutu olan, dinamik bir varlık olan insanın ihtiyaçları da, zamana ve zemine göre değişmektedir. Bu genelde “yönetim” ve özelde “kamu yönetimi” için de böyledir.

İç denetim faaliyetinde ve şeffaflık konulu araştırmamızla ilgili temel kavramlardan bir diğeri “kamu yönetimi”dir. Kamu yönetimi, bir akademik disiplin olduğu kadar, aynı zamanda kamu politikaları oluşturma ve bunları uygulama, planlama, örgütlenme yönlendirme, koordinasyon, denetim, sevk ve idare gibi eylem ve işlemlerden meydana gelen faaliyetler ile kamu bürokrasisini ve onun mal ve hizmet sunduğu halkla olan ilişkilerini anlamaya ve geliştirmeye yönelik faaliyetler bütünüdür (Eryılmaz, 2010:8). Kamu yönetiminin faaliyet ve görev kapsamı zaman içinde değişmektedir. Kamu yönetiminin de bu değişikliklere ayak uydurabilmesi, farklı ve çağa uygun yöntemlerle faaliyette bulunması veya hizmet sunması gerekmektedir. Bu kapsamda sadece reformlar veya yönetimde iyileştirmeler yapmakla yetinmemekte ve kamu yönetiminin yeni ve farklı yönlerden incelenmesi, kamu yönetimi bilgisinin gelişmesi, literatürün farklı açılımlarla gelişmesi ve kamu yönetimi eğitimi ve öğretimi ile araştırma faaliyetlerini yeni konuların ve araştırma alanlarının eklenmesi gereği ve ihtiyacı ortaya çıkmaktadır (İsbir vd., 2013:96). Kamu yönetiminin temel amacı, devletin nihai ve asli görevlerinin kapsamını oluşturan kamu düzeni ve toplumsal barışın sağlanması, hizmet sunumu ve dağılımında adaletin sağlanması ve vatandaşların ihtiyaçlarını karşılayarak daha iyi ve kalite düzeyi yüksek bir hayat sürmelerine imkan ve ortam sağlamaktır (İsbir vd., 2013:95). Diğer yandan kamu yönetimi alanı ise belli hedefleri başarmak için çok daha etkin bir biçimde politikaların nasıl yürütüleceği ile ilgilenmektedir. Kamu politikası sürecinde kamu yönetimi, geleneksel olarak, sorgulayıcı, eleştiren ya da önyargılı hiç bir tutum ve davranış içerisine girmeksizin bu politikaların tarafsız bir biçimde salt uygulayıcısı olmuştur (Parlak vd., 2012:226). 17 Eylül 1787 de 55 kişi, Anayasayı kaleme almak üzere Philadelphia’da toplandıkları zaman, ABD’nin nüfusu, çoğu Allegheny Dağları’nın doğu kısmında olmak üzere, Atlantik kıyısında yaşayan 4 milyon insandan ibaretti. Devlete olan ihtiyaçları azdı ve işbirliğini gerektiren faaliyetler çok az bir örgütlenme ile karşılanabiliyordu (Simon vd., 1966:9). Nüfusun artışına paralel bir şekilde, geçmişten günümüze kamu kesiminde de örgütsel büyüme yaşanmıştır (TODAİE, 1991:1). Bu büyüme ve beraberinde getirdiği sorunlar kamu yönetiminde değişim arayışları gerek Türkiye’de gerekse Dünya’da her zaman gündemde olan bir konu olmuş yirminci yüzyıl öncesine kadar siyasal iktidarlar sürekli olarak sorunların çözüm yerleri olarak düşünülmüş geleneksel kamu yönetimi ve kamu politikası yaklaşımları, 1970’lerin ortasından itibaren hükümetler ciddi mali krizlerle karşı karşıya kalmaya başlayınca kadar

geçerliliklerini sürdürmüştür (Bilge ve Kiracı, 2010:33). Özellikle 1980’li yıllardan itibaren kamu kesimi faaliyetlerinin genişlemesinin sonuçları üzerine yapılan teorik eleştiriler sonucunda neo-liberalizmin hakim anlayış haline gelmesinin yanında, küreselleşmenin hız kazanması, modernizmin içine düştüğü kriz yeni arayışlara neden olmuş ve kamu yönetiminin iş yapma biçimlerini değişime zorlamış ve bu kapsamda değişen toplumsal ihtiyaçlara cevap verebilecek nitelikte devletin yeniden yapılandırılması tartışmaları gündeme gelmiştir (Şahin, 2011:41).

İç denetim faaliyetinde ve şeffaflık konulu araştırmamızla ilgili temel kavramlardan bir diğeri “risk yönetimi” dir. KIDS’e göre gelecek odaklı iç denetim faaliyeti, risk kavramını da gündeme getirmektedir. Risk kavramı, amaçlara ulaşmayı engelleyecek tehditlerin yaratacağı potansiyel sonuçlar veya kayıplar olarak tanımlanabilir (Kaya, 2015:315). Risk genel olarak, organizasyonu bütünüyle etkileyebilecek olan mali kayıplar, etik olmayan davranışlar, güvenilirliğin zarar görmesi ve siyasal gereklerle çalışma yönergelerini uygun olmama türünden bir olay yada eylemin, kurumu olumsuz bir biçimde etkileyebilmesi olarak ifade edilmektedir (Pehlivanlı, 2014:144). 1970’lerde bağımsız bir disiplin olarak gelişen risk yönetiminin, kamuda uygulanmaya başlanması oldukça yeni olmakla birlikte, kamu yönetimi ve kamu bütçesinde önemli bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır (Şahin, 2011:64).

Kurum operasyonlarının gelişmesi ve daha karmaşıklaşması, kurumların kendi operasyonlarından kaynaklanan riskler dolayısıyla maruz kaldıkları zararların gittikçe artması nedeniyle, kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesini olumsuz etkileyebilecek risklerin ortaya konulması ve giderilmesi, yönetsel süreçlerin önemli bir unsuru haline gelmenin ötesinde, bir zorunluluk haline gelmiştir (Özbek, 2012a:14). Değişimin denetime yansımış şekli olarak, yönetimde yeniden yapılanma ile birlikte teknolojik gelişmeleri ve yeni yönetim anlayışlarını dikkate alan, risk odaklı, performansa dayalı, yeni yönetim anlayışı hayata geçirilmektedir (Okur, 2007:52). Kamu risk yönetiminin amacı, kişilere yönelik olası zararlar ile kamu kurumlarında kayıp tehditlerinin, sistematik bir çabayla elimine edilmesi ve azaltılmasıdır. Bu kapsamda, çalışanlara güvenli bir çalışma ortamı yaratmak, mali kayıpları önlemek ve mali istikrarı sağlamak hedeflenmektedir (Şahin, 2011:65). COSO’nun yaptığı tanıma göre kurumsal risk yönetimi, bir kurumun hedeflerine ulaşmasını etkileyebilecek potansiyel olayları tanımlayan, risk alma istekliliği sınırları içinde yöneten ve kurum hedeflerinin başarılması konusunda makul derecede güvence sağlayan, kurum genelinde yapılandırılmış ve kurum yönetim kurulundan, yönetimden ve diğer çalışanlardan etkilenen bir süreçtir (Pehlivanlı, 2014:67). Bu kapsamda yapılan risk değerlendirmesi, kurumsal risk yönetiminin bir unsurudur ve mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen ve süreklilik arz eden bir faaliyettir (Aksoy, 2008:17). Diğer bir boyutu ile risk yönetimi, zararların oluşmasını engelleyecek tedbirleri almak, oluşabilecek zararları için ölçme metodu kullanmak, yönetimin bilgilendirme sistemini oluşturmak ve manevra gerektiren durumlarda hızlı karar almayı gerektiren sistemleri kurmak demektir (Toroslu, 2014:176). Risk yönetimi, genel olarak stratejik amaç ve hedefler, stratejiler, projeler ve faaliyetlere yönelik risklerin tespiti, ölçümü ve önceliklendirilmesi ile başlayan, uygun risk yönetim stratejilerinin belirlenmesi, bunların risk yönetimi eylemlerine dönüştürülmesi ve izlenmesi ile devam eden ve mevcut durum ile gelişmelerin raporlanması ile son bulan bir döngüden ibarettir (Kaya, 2015:327). Risk değerlendirmesi kapsamında, riskli alanlar değerlendirilip analiz edilerek, kontrol faaliyet süreçleri bu analizlere dayandırılmakta ve yönetilmektedir. (Aksoy, 2008:81).

İç denetim faaliyeti, önemli risk mağduriyetlerini tespit edip, değerlendirerek ve risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin iyileştirilmesine katkıda bulunarak, kuruma yardımcı olmaktadır. Kurumun risk yönetimi ve kontrol süreçlerinden, kurum yönetimi, denetim komitesi ve yönetim kurulu sorumlu olmakla birlikte, danışmanlık rolünü üstlenen iç denetçiler de bu risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi, risk yönetimi yöntemlerinin uygulanması ve bu risklerle ilgili kontrol önlemlerinin alınması ve uygulanması konularında yardımcı olabilir. Risklerin tanımlanması sürecinde iç denetçi, danışmanlık veya güvence hizmeti vermek suretiyle, süreçte yer alabilir (Pehlivanlı, 2014:59-78). Risk odaklı iç denetim kapsamında, en riskli alanları belirlenmekte ve kaynaklar bu alanlara aktarılmamaya çalışılarak, kaynak kullanımında etkinliğin en üst seviyeye çıkarılması sağlanmaya çalışılmaktadır (Toroslu, 2014:177). Risk yönetimi sürecinde, risklerin tanımlanması, risklerin sayısallaştırılması/ölçülmesi, risk politikaları ve uygulama usullerinin oluşturulması ve uygulanması, risklerin izlenmesi ve analizi, risklerin raporlanması, risklerin araştırılması, teyidi ve denetimi gerekmektedir (Aksoy, 2008:81).

İç denetim faaliyetinde ve şeffaflık konulu araştırmamızla ilgili temel kavramlardan bir diğeri “verimlilik”tir. Verimlilik, yeni yönetim anlayışı olarak 1980’lerden sonra önemi daha da artan kavramlardan biridir. Verimlilik (productivite) kavramı literatüre esasen işletme bilimi tarafından kazandırılmıştır. En az maliyetle (kaynak), en çok çıktıyı elde etme şeklinde tanımlanabilir (Aydın, 2018a:252). Kamu yönetiminde de verimlilik önemlidir. Ancak kamuda yöneticilerin verimlilik ölçütünü kullanmalarının gerekip gerekmediği ya da ne dereceye kadar kullanmaları gerektiği, cevabı yönetim biliminin dışında kalan, değerlerle ilgili bir sorun olarak kabul edilebilirken, kamu yönetimi kuramcılarının ve yönetim ilkeleri üzerinde yazı yazarların çoğu, verimliliğin kamu kurumlarında başarının ölçüsü olduğu varsayımına kabul etmişlerdir (Simon vd., 1968:462; Simon vd., 1966:14).

İç denetim faaliyetinde ve şeffaflık konulu araştırmamızla ilgili temel kavramlardan bir diğeri “etkinlik”tir. Etkinlik, yeni yönetim anlayışı olarak 1980’lerden sonra ortaya çıkan, YKY ve yönetim anlayışı kapsamında önemi artan kavramlardan bir diğeridir. Etkinlik kavramının yerine zaman zaman “etkililik” kavramı da kullanılabilmektedir. Etkinlik, verimli olup olmadığına bakılmaksızın örgütün amaçlarına ulaşma derecesini ifade eder. Etkinlik, para, insan gücü veya herhangi bir açıdan neye mal olursa olsun, belirlenmiş hedeflere ulaşmayı öngörürken, verimlilik belirlenmiş hedeflere en az maliyet ile ulaşmayı öngörmektedir. (Aydın, 2018a:335).

KMYKK ile mevzuatımıza giren iç denetim faaliyeti ve bu faaliyet sonuçlarının yurttaşlara duyurulması konusunda şeffaflık ile ilgili temel kavramlardan biri de, YKY ve yönetim anlayışı kapsamında önemi artan “kamu mali yönetimi”dir. Devletin kamu hizmetlerini görebilmek amacıyla geliştirdiği, kamu harcaması, vergi, devlet borçları, bütçe, emisyon gibi araçlara “mali araçlar”, mali araçlarının kullanılması sonucunda ortaya çıkan sosyal olaylara da “mali olaylar”, kamu gereksinmelerinden doğan hizmetlerin yapılabilmesi için gelirlerin toplanması ve gerekli yerlere harcanması için devlet ve başka kamu kuruluşlarının yaptıkları işlemlere de “kamu mali yönetimi” adı verilmektedir. (TODAİE, 1988:259). İş yaşamındaki işlemlerin zaman içinde karmaşık bir hale gelmesiyle, özellikle mali konuları anlamak zorlaşmış, iş sahipleri mali konularda yapılacak herhangi bir yanlışlık büyük riskler yaratabileceğini fark etmişlerdir (Sanal, 2002:2). Kamu mali yönetimi ise, kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçleri ifade eder (KMYKK, md 3/1). Kamu mali yönetimi, kamu

bütçesini, mali kuruluşları, devlet mallarını, vergilemeyi ve devlet borçlanmasını kapsamaktadır.

Yeni yönetim anlayışı olarak 1980'ler sonrasında ortaya çıkan, YKY ve yönetim anlayışı kapsamında önemi artan kavramlardan bir diğeri de “performans yönetimi”dir. Performans, herhangi bir işte gösterilen başarı derecesi şeklinde tanımlanabilir. Performans, genel olarak amaçlı ve planlı faaliyetler sonucunda ulaşılan, nicel ve nitel olarak belirleyen bir kavram olmakla birlikte, kamu yönetimi açısından hedef ve göstergelere ulaşma seviyesini ifade eden bir kavramdır (Can vd., 2015:10). Bir işte başarı derecesinin belirlenmesi, her şeyden önce bu başarıyı ölçecek ölçütlerin saptanmasına bağlıdır (TODAİE, 2008:203). KMYKK'nın, kamu mali yönetimin sistemimize kazandırdığı önemli konulardan bir tanesi, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanmak sorumluluğunun yanında, idarenin belirlenen amaçlara ulaşmak için politikalar oluşturmak ve farklı politika seçenekleri arasında tercihte bulunma yetkisinin idareye bırakıldığı, performans esaslı bütçeleme ve performans yönetiminin getirilmiş olmasıdır (Can vd., 2015:11). Performansın yönetilmesi konusu, özel sektörde olduğu kadar, vergi ödeyicilerinin, ödedikleri paranın nerelerde ve nasıl kullanıldığı bilincinin yaygınlaşması ve hesap sormanın vergi veren vatandaş ekseninde değerlendirilmesi nedeniyle, kamu sektöründe de giderek önemli hale gelmesine neden olmaktadır. Performans yönetiminde kullanılan ölçütler ile planlanan ve gerçekleşen performans arasındaki farklar görülebilir, geçmiş ve günümüz performans düzeyleri kıyaslanabilir ve kamu hizmetinin yıllar boyu izlediği trend takip edilebilir ve kıyaslamalar yapılarak farklı kurumların performansları karşılaştırılabilir. Vergi ödeyeceklerinin, ödedikleri vergilerin, nereye ve nasıl harcadığını performans sonuçları ve değerlendirme olanağına sahip olduğu performans yönetimi, devlette şeffaflığın sağlanmasına, hesap verebilir bir yönetim anlayışına ulaşmaya ve hizmet kalitesini artırma konusunda da katkı sağlayacaktır (Altıntaş ve Türkyener, 2012:31). Ancak, özel sektörde performans ölçütlerini belirleyici ve etkili olan, kar peşinde koşan rasyonel kişi, müteşebbis iken; kamuda, birbiriyle çelişen ve adeta iç içe geçmiş/grift birçok amaç olması nedeniyle, bütün kurumlar için geçerli performans ölçütlerini belirleme konusunda bazı sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Bir yandan kamu hizmetlerine ilişkin somut, güvenilir, geçerli verilerinin toplanmasının ve yaratılan kamusal değer sonuc göstergeleriyle ölçülmesinin genellikle güç olması, diğer yandan performans ölçüm sistemlerinde siyasilere ve bürokratların yeterli liderlik desteği göstermemeleri ve performans verileri ile bütçeleme süreci arasındaki bağlantılarının etkili bir şekilde kurulamamış olması, belirlenen stratejik amaçtan uzak kalınması gibi sorunlara neden olmuştur. Kamu hizmeti sunan faaliyetlerinde, ekonomiklik, etkinlik, etkililik ve kaliteyi yansıtacak uygun göstergelerin ne olduğunu, nasıl ölçülebildikleri, hem teknik olarak kabul edilebilirlik, hem de pratik yer açısından hangi özellikleri taşımaları gerektiği, ölçüm sorunları ve bunların giderilmesine ilişkin öneriler de, 1990'lı yıllarla birlikte yoğun akademik araştırmalara ve tartışmalara konu olmuştur (Şahbenderoğlu, 2014:75). Performansa bağlı ödüllendirme ve cezalandırmayı da ihtiva eden performans yönetimi, hizmetlerin etkinliğini, verimliliğini ve kalitesini ölçmek için gereklidir (Şahbenderoğlu, 2014:7).

Yeni yönetim anlayışı olarak 1980'ler sonrasında ortaya çıkan, YKY ve yönetim anlayışı kapsamında önemi artan kavramlardan bir diğeri de “şeffaflık (saydamlık)” tır. Şeffaflık, devletin amaçlarını, bu amaçlara ulaşmak için uygulamaya koyduğu politikaları ve bu politikaların meydana getirdiği sonuçları izlemek için,

gerekli olan bilgiyi, düzenli, anlaşılır, tutarlı ve güvenilir bir biçimde kamuoyuna sunması, şeklinde tanımlanabilir (Avcı, 2008:12). Şeffaflık kapsamında sadece yurttaşların devletten bilgi alması değil, aynı zamanda devlet yönetimi hakkında gerekli bilgiye ulaşabilme haklarının anayasal normlarla güvence altına alınması da güvence altına alınmaktadır (Döner, 2010:20). Mevzuatımızda “saydamlık” terimi ağırlıklı olarak kullanılmasına rağmen, bu çalışmada yaygın kullanıldığı şekliyle “şeffaflık” terimi kullanılmaya gayret edilmektedir. Tezin beşinci bölümünün “şeffaflık” başlığını taşıması ve şeffaflıkla ilgili detaylı açıklamanın bu bölüm başlığı altında yapılması nedeniyle, bu paragrafta şeffaflıkla ilgili bu kısa açıklama ile yetinilmektedir.

Yeni yönetim anlayışı olarak 1980’ler sonrasında ortaya çıkan YKY ve yönetim anlayışı kapsamında önemi artan kavramlardan bir diğeri de “hesap verebilirlik”tir. Kamu yönetiminde “sorumluluk” konusu, kamu yönetiminin görev ve hizmetleri ile bunların yerine getirilmesi için yapması gereken eylem ve işlemler anlamına gelen, “görev anlamında sorumluluk” (responsibility) ve yetki kullanmanın sonucunda, “mesul olma” veya “hesap verme” anlamında sorumluluk anlamına gelen, “hesap verme sorumluluğu” (accountability) şeklinde, iki şekilde anlaşılır (Aydın, 2018a:131). Kamu kaynaklarının elde edilmesinde ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, mevzuatın kendilerine verdiği görev ve yetki doğrultusunda, yaptıkları işlerin mevzuata uygun olmasından dolayı, yetkili makamlara karşı hesap vermekle sorumludur. Mülga 1050 sayılı Muhasebe-i Umumi Kanunu’ndan (MUK) farklı olarak KMYKK, kusursuz sorumluluk yerine, kusura dayalı sorumluluğu esas almıştır. Hesap verme sorumluluğu ile hedeflenen sonuçları gerçekleştirmek için nelerin yapılmasının planlandığı, nelerin yapılmış yada yapılmamış olduğu, nelerin yapılmakta olduğu, yapılması gerekli olan şeylerin zamanında yapılıp yapılmadığı ve nelerin iyi gidip, nelerin iyi gitmediği, sorgulanır (Aksoy, 2008:13-15; KMYKK, md 8). KMYKK’da kamu kaynağının kullanılmasının genel esasları belirlenmiş olup, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların kaynakların etkili ekonomik ve verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu olacağı ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda olduğu belirtilmiştir (Baktır, 2006:49). Bu kapsamda hak sahiplerinin çıkarlarının korunması noktasında, hesap verebilirlik ve denetim kavramları önemli birer kavram olarak ortaya çıkmaktadır.

Yeni yönetim anlayışı olarak 1980’ler sonrasında ortaya çıkan YKY ve yönetim anlayışı kapsamında önemi artan kavramlardan bir diğeri de “denetim”dir. Denetim kavramının, batı dillerindeki karşılığı olan “audit” kelimesinin, kökenini oluşturan Latince “audire” kelimesi işitmek, dikkatlice dinlemek anlamına gelmektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010:11). Denetim özü itibarıyla bir savunma mekanizmasıdır ve denetim ihtiyacını doğuran bir riskin varlığına, yani önceden tanımlanmış bir takım normlara aykırılık olasılığına dayandığını ifade edebilir (Hud, 2013a:8). Bu kapsamda denetim kavramının çeşitli tanımları yapılabilir. Türk Dil Kurumu’nun yaptığı tanıma göre denetleme, bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını inceleme, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmektir. Hukuki anlamda denetim, gerek devlet daire ve teşkilatının ve gerek özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş müesseselerin kamu menfaati noktasından mevzuat hükümlerine göre çalışıp çalışmadıklarını tetkik edilmesidir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010:11). Denetim, yapılan hukuki bir olay veya işlemi kontrol etmektir (Önder, 2008:4). Avrupa Komisyonu denetimi, ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki olaylarla ilgili delillerin tarafsızca sağlanması ve belirlenmiş kriterler çerçevesinde değerlendirilerek sonuçların ilgili

kişilere iletilmesine ilişkin sistematik bir süreç, şeklinde tanımlamıştır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010:11).

Sayıştay Başkanlığı tarafından yayınlanan tanıma göre denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak, gerçekleşmiş sonuçları, önceden belirlenmiş amaçlar kriterler ve standartlara göre, tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle, kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistematik bir süreçtir (Aktalay, 2011:206). Denetim, örgütün beklenen başarı ölçülerine ne ölçüde ulaştığını saptamak üzere, bu ölçülerle yapılan işlerin karşılaştırılması ve yapılan işlemlerin örgütsel amaçlarla yönetsel kurallara ve hukuka uygunluğunun araştırılmasıdır (TODAİE, 2008:62). Denetim, bir kuruluşun faaliyetlerin ve işlemlerinin hedeflere bütçeye kurallara ve standartlara uygun olarak yürütülmesini ya da işlemlerini güvence altına almak üzere incelenmesidir (Şahbenderoğlu, 2014: 11). Denetim, bir yanı ile faaliyetin sonuçlarının mümkün olduğu kadar öngörülene uygun olmasını sağlamak amacıyla standartlar konması, diğer yanı ile elde edilen sonuçların bu standartlarla karşılaştırılması ve sonuç olarak faaliyetin standartlardan ayrıldığı noktaların belirlenerek düzeltmeye ilişkin tedbirlerin alınması olarak tanımlanabilir (Öztürk, 2007:23). Denetim, ticari faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütleri uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanatları derleyen sistematik bir süreçtir (Hud, 2013a:8).

İç denetim faaliyetinde ve şeffaflık konulu araştırmamızla ilgili temel kavramlardan bir diğeri “iç denetim” dir. Geçmiş odaklı geleneksel denetimden farklı olarak, KMYKK ile gelecek odaklı “iç denetim” de mevzuatımıza girmiştir. Son dönemlerde, kamu yönetiminde verimlilik anlayışının önem kazanması, klasik dış denetim yollarının beklentileri karşılayamaması, devletin hangi kaynaklarının ne amaçla harcandığının izlenememesi ve yönetim kavramı kapsamında, şeffaflık ve hesap verebilirlik kavramlarının önem kazanması nedeniyle, kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi kapsamında iç denetim mekanizmasının kurulması ihtiyacı doğmuştur (Aydın, 2018a:190). Türk hukuk sistemi açısından, KMYKK yürürlüğe girene kadar iç denetim, genellikle özel hukukta, şirketler açısından geçerli bir sistem idi (Önder, 2008:8). Türkiye’de KMYKK’nın yürürlüğe girmesi ile kamu hukukunda idareler açısından önemli hale gelen iç denetim, KMYKK’nın 63, 64, 65, 66 ve 67. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu kapsamda öncelikle, özel hukukta “şirketler” ve kamu hukukunda “idareler” açısından, önem taşıyan “iç denetim” tanımları yapılabilir. Kurum faaliyetlerinin kuruluş amaçları doğrultusunda, verimlilik ve rekabet gücünü artıracak biçimde düzenlenmesini hedefleyen iç denetim, bir kurumun iç yapısı içinde yer alan, ancak belirli bir bağımsızlık düzeyine sahip, kişi ya da birimlerce gerçekleştirilen denetimlerdir. Kurum varlıklarının rasyonel olarak yönetilmesi, yatırım ve yönetim danışmanlığı yapılması, kurumda hata ve hileleri önlenmesini sağlamaya yönelik faaliyetlerin yapılması şeklinde ortaya çıkan iç denetimin, yürütülen faaliyet yönünden bağımsız denetçiler tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir (Taytak, 2013:15). “Güvence sağlama”nın yanında “danışmanlık” işlevi de bulunan iç denetim, kamu yönetiminin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan, yönetim, kontrol ve risk yönetimi süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilen, bağımsız

bir güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir (Aydın, 2018a:191). KMYKK kapsamında iç denetim faaliyeti şu denetimleri kapsar:

- Sistem denetimi
- Uygunluk denetimi
- Mali denetim
- Performans denetimi
- Bilgi teknolojisi denetimi

İç denetim faaliyetinde ve şeffaflık konulu araştırmamızla ilgili temel kavramlardan bir diğeri “iç kontrol” dur. İç kontrol, kurumun hedeflerine ulaşması için makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış olan bir sistemdir. İç kontrol sistemi, kurumdaki iş ve eylemlerin mevzuata uygunluğu, faaliyetlerin etkililiği ve etkinliği, mali ve yönetsel raporlamanın güvenilirliği ile varlıkların korunmasını sağlamayı amaçlar. İç denetim ile iç kontrol sistemi arasındaki sıkı bir ilişki vardır. İç denetim, iç kontrol sisteminin müttemim cüzüdür. İç kontrol sistemi, tasarım ve uygulama eksikliklerinin giderilmesi amacıyla sürekli izleme ve değerlendirmeye tabi tutulması gerekmektedir. İç denetim olmaksızın mevcut sistem, tasarım ve uygulama eksikliklerinin tespit edilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda tek başına güvence veremez (HMB, 17/02/2020, ms.hmb.gov.tr).

İç kontrol, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporların raporlamanın güvenilirliği, uyulması gereken yasa ve düzenlemelere uyum konusundaki amaçları elde etmede, kabul edilebilir bir güven sağlamak için düzenlenmiş, bir işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir (Şahbenderoğlu, 2014:14). İç kontrol, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve idarenin amaçlarına uygun bir şekilde kullanılması, iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğu, faaliyetler hakkında düzenli, zamanında ve güvenilir bilgi üretilmesi, idarenin varlıklarının korunması, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi konularında yeterli ve makul güvence sağlayan bir yönetim aracıdır. İç kontrol sadece kontrol faaliyetlerini değil, idarenin organizasyon yapısını, işleyişini, görev yetki ve sorumlulukları, karar alma süreçlerini kapsayan ve idarenin çalışanlarının tamamının rol aldığı dinamik bir süreçtir (HMB, 02/10/2017, ms.hmb.gov.tr).

Kamu İdaresi içinde yer alan her bir harcama birimi yetkilisi tarafından, yıl sonlarında birim faaliyetleri ile ilgili olarak faaliyet raporu hazırlanacaktır. Bu faaliyet raporunun ekinde yer alacak iç kontrol güvence beyanı ile de, raporda yer alan bilgilerin doğru olduğu, birime verilen kaynaklarının en iyi şekilde kullanıldığı, kötü kullanıma izin verilmediği hususlarında idarenin üst yöneticisine güvence beyanında bulunulacaktır. Üst yönetici tarafından, birim faaliyet raporlarına dayanılarak idare faaliyet raporu düzenlenecek ve içinde yer alan iç kontrol güvence beyanı ile idaresine tahsis edilen tüm kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanıldığı, kötüye kullanıma izin verilmediği, idaresinde etkili bir iç kontrol mekanizması kurulduğu hususlarında, parlamentoya ve kamuoyuna güvence verilecektir (Yedekçi, 2008:60). İç denetim faaliyeti ile ilgili kavramları bu şekilde ifade ettikten sonra iç denetim faaliyetine yoğunlaşılabilir. İç denetim faaliyeti geçmişe odaklı klasik denetim faaliyetinden farklı olarak sadece “mali denetim” konularına yoğunlaşmamakta, bunun yerine;

- Kurumdaki eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun değerlendirildiği hukuka uygunluk denetimine,
- Denetlenen sürecin ya da birimin amaçlarına ulaşmasını sağlamada iç kontrol sistemlerinin yeterlik ve etkinliğinin değerlendirildiği sistem denetimine,

- Bir kamusal faaliyete ait program proje ve sürecin etkinliğini ekonomikliğini ve verimliliğini belirlemek amacıyla yapılan icraatların ve geçirilen aşamaların sistematik ve objektif olup olmadığının değerlendirildiği performans denetimine ve
- Özellikle internet kullanımının yaygınlaşması ile bilgi teknolojileri ve iletişim alanındaki gelişmeler ve bilgi toplumuna geçiş sürecindeki gereklilikler nedeniyle kamu sektörünü için de önemli hale gelen bilgi teknolojileri denetimine,

yoğunlaşarak üst yöneticiye rehberlik ve kuruma değer katma fonksiyonunu yerine getirmektedir. Bu yönü ile iç denetim, geçmişe odaklı klasik denetimden farklı olarak, geleceğe yönelik denetim ve yol gösterme faaliyeti olarak değerlendirilebilir.



4. İÇ DENETİM

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile mevzuatımıza giren, geçmiş odaklı klasik denetimden farklı olarak, gelecek odaklı bir denetim olan iç denetim faaliyetinin “ne” olduğu ve yeni kamu yönetimi (YKY) ve yönetim anlayışı kapsamında şeffaflığın sağlanmasındaki önemi ile ilgili bilgi vermeden önce, ilk olarak denetim faaliyeti hakkında, sonrasında iç denetim faaliyetinin, denetim türleri ile ilgili yapılan sınıflandırmada nerede yer aldığı ile ilgili ve son olarak iç denetimin ayrılmaz parçası iç kontrol ile ilgili bilgi vermek faydalı olacaktır. Kamu yönetimi ve özel sektör ayrımı yapılmayan bir bakış açısına göre denetim, olan ile olması gereken arasındaki farkı ortaya koyan bir araçtır (Tüm ve Memiş, 2012:33). Diğer taraftan danışmanlık ve kuruma değer katma faaliyetini de bünyesinde barındıran iç denetim, kamu yönetimindeki yönetim içi denetim türlerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır (Aydın, 2018a:168). İç denetim faaliyeti, sistem yaklaşımı kapsamında, birbiri ile uyum içinde çalışan parçalardan meydana gelmektedir. İç denetimin ayrılmaz parçası olan iç kontrol ise, idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak iletilmesini sağlamak üzere, idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle, iç denetimi kapsayan, mali ve diğer kontroller bütünüdür (KMYKK, md 55/1). Son olarak iç denetim ile iç kontrol arasındaki ilişkiyi ortaya koymak faydalı olabilir. İç denetim, iç kontrol sisteminin temel unsurudur ve aynı zamanda iç kontrol sisteminin yeterli ve etkin bir şekilde işleyip işlemediği hususlarında değerlendirme ve önerilerde bulunarak üst yöneticiye yardımcı olmaktadır. İç kontrol sisteminin idarelerde yeterli ve etkin bir seviyede hayata geçirilmesi, iç denetim faaliyetlerinin varlığına ve etkinliğine bağlıdır. Tabi bunun için idarelerde öncelikle iç kontrol sisteminin kurulmuş olması gerekir. Bu kapsamda iç denetim, idarelerde üst yöneticilerin yönetim ve hesap verme sorumluluklarının yerine getirilmesinde önemli bir yardımcı olarak karşımıza çıkmaktadır. İç denetim faaliyeti kapsamında ön plana çıkan iki temel fonksiyon, güvence verme ve danışmanlıktır. İç denetim faaliyeti kapsamında üst yöneticiye yardımcı olunmaya çalışılmaktadır. Bu yapılırken, idarenin faaliyetleri ile ilgili üst yöneticiye makul güvence verilmekte ve danışmanlık yapılmaktadır. Bu sayede, idarenin faaliyetlerine değer katılması ve idarenin hedeflerine ulaşılmasına yardımcı olunması amaçlanmaktadır.

4.1. Genel Olarak Denetim

Denetim konusunda, Türkçe ya da yabancı kökenli, teftiş, tahkik, tetkik, murakabe, kontrol, nezaret, müfettiş, murakıp, denetçi, kontrolör, uzman, bağımsız denetçi, iç denetçi, denetmen gibi terimler birbiri yerine kullanılabilir (Şahbenderoğlu, 2014:11). Bir çalışmada ifade edildiği gibi denetim, başta güvensizlik, baskı, otorite gibi kavramları çağrıştırdığı için, itici bulunsa da, gündelik yaşamın pek çok alanında farklı anlamlar yüklenerek sıkça kullanılabilen, bireysel ve toplumsal ilişkiler içerisinde çok farklı şekillerde kullanılabilen bir kavramdır (Hud, 2013a:5). Denetim, yönetim fonksiyonlarından biri olmakla birlikte, bir taraftan yönetimi verimli ve başarılı kılmak, performansını artırmak için yapılan faaliyetler bütünü iken, diğer yandan yönetimin tamamlayıcısı ve yönlendiricisidir (Can vd., 2015:26).

YKY ve yönetim anlayışının ilkelerinden olan şeffaflığın gerçekleştirilebilmesi için, genel olarak denetim, özelde ise iç denetim etkili bir araçtır. Bu sayede aynı zamanda hukuk devleti ve demokrasinin gerekleri de yerine getirilebilecektir. Temsili demokrasiden katılımcı demokrasiye geçişin önemli olduğu günümüzde yönetim anlayışı buna imkan tanımaktadır. Yönetişim anlayışı kapsamında, yönetime dahil olan özel sektör ve sivil toplum kuruluşu temsilcilerinin, devlet yönetiminde ne olup bittiği ile ilgili bilgi talepleri genel olarak denetimi, özelde ise iç denetimi çok daha önemli kılmıştır. Diğer taraftan yaşanan dönüşün sonucunda, “geleneksel kamu yönetimi”, karar alma süreçlerine sivil toplum örgütleri ve özel sektör temsilcilerinin katılımı ile “yönetişim”e evrildiği gibi, kamu yönetimindeki klasik “denetim” de, denetlenenlerin denetim sürecine dahil edilmesi ile “denetişime” evrilmektedir (Okur, 2007:5). Denetişim kavramı literatürde, yönetim faaliyetini içeren her seviyeden organizasyonun işleyişi sırasında ortaya çıkabilecek etkinlik sorunları, kontrol zafiyetleri, suistimal ve etik riskleri ile uyum problemlerine karşı, adil, şeffaf, katılımcı ve paylaşımcı bir yaklaşımla oluşturulacak önleyici düzenlemelerin, küresel trendler ve denetim metotlarıyla da uyumlu şekilde yerleşik değerler halini alarak kurumsallaşması ve hassasiyetle uygulanması şeklinde tanımlanmaktadır (Saygın ve Yamak, 2018:13). Bu araştırma kapsamında özel sektör kaynaklı iç denetim faaliyetinin, tüm denetim faaliyeti içindeki yerini gösterebilmek için, ilk olarak özel sektördeki denetim, sonrasında ise kamu yönetimindeki denetim hakkında kısa bilgiler verilecektir.

4.1.1. Özel Sektörde Denetim

Yönetimin olduğu her ortamda, denetimin de olduğunu, yönetimin gelişmesine paralel olarak denetiminde geliştiği ifade edebilir. Bir bakış açısına göre, amaç ve işbirliğine dayalı hareket olarak özetlenebilen yönetimin temel unsurları, iki kişinin teker teker yerinden kımıldatamayacakları bir taşı yuvarlamak için işbirliği yaptıkları zaman ortaya çıkmakta ve bu amaç ve işbirliğine dayalı hareketin gerçekleştirilme derecelerinin ölçülmesinin önemi de denetimin önemini ortaya koymaktadır (Simon vd., 1966a:1). Bu kapsamda kamu yönetimi ve özel sektör ayrımı yapmadan denetimi, kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların raporlanması süreci olarak değerlendirebiliriz (Özbek, 2012a:163). Özel sektörde yapılan denetim bu araştırmanın kapsamı dışında olduğundan, genel ilkeleri içeren bu açıklamalar ile yetinilmiştir.

4.1.2. Kamu Yönetiminde Denetim

Kamu yönetimi açısından denetim, kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyetlerindeki hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve kuruluşların gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek amacıyla, hizmetlerin süreç ve sonuçlarının, mevzuatta önceden belirlenmiş ölçütlere ve kalite standartlarına göre tarafsız olarak analiz edilmesidir (Can vd., 2015:85). Denetim kapsamında, ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin iddialarla ilgili önceden saptanmış ölçütler çerçevesinde tarafsızca kanıt toplanmakta, sonra kanıtlar değerlendirilmektedir (Şahbenderoğlu, 2014:341). YKY anlayışı kapsamında önemli bir ilke olan şeffaflık kapsamında, elde edilen sonuçların rapor haline getirilerek, ilgililere duyurulması da denetimin bir diğer boyutu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Denetim, kamu mali yönetiminin de ayrılmaz parçasıdır. Kamu mali yönetim sisteminde yapılan denetim kapsamında, öncelikle amaç ve bu amaca ulaşabilmek için ne tür işlemlerin, nasıl yapılması gerektiği önceden saptanmakta ve bir plana

bağlanmakta sonrasında ise belirlenen bu kriterlere göre tarafsız bir şekilde kanıt toplanmakta ve bu kanıtlar değerlendirilmektedir. Bir sistem ve bir süreç olarak değerlendirilebilecek denetim, kamu sektörünün performansını iyileştirilmesi ve risk yönetiminin yerleştirilmesi bakımından etkili bir araçtır (Önder, 2008:6; Aksoy, 2008:76). Diğer taraftan kamu kurum ve kuruluşlarındaki denetim faaliyeti ile kaynak kullanımında etkinliğin sağlanması, yolsuzluğun önlenmesi ve yönetim performansının artırılması mümkün olabilir. Bu aynı zamanda YKY anlayışının değişim dinamiklerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu noktada KMYKK ile mevzuatımıza giren iç denetim faaliyetinin, kamu yönetiminde yapılan diğer denetimler içerisinde nerede yer aldığını göstermek faydalı olabilir.

Kamu kurum ve kuruluşlarında, “hukuka uygunluk denetimi”, “mali denetim” ve “performans denetimi”ni kapsayan, yönetim içi ve yönetim dışı denetim yapılabilmektedir. Kamu kurum ve kuruluşlarında yapılan yönetim içi denetimin amacı, kazaların önlenmesi, risk ve zayıflıklarının belirlenmesi, iyi uygulama örneklerinin yaygınlaştırılması, yönetim sistemlerinin ve süreçlerinin geliştirilmesi şeklinde özetlenebilir. Kamu kurum ve kuruluşlarında yapılan yönetim dışı denetimin amacı ise, kamu kurum ve kuruluşlarının hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, bütün faaliyet karar ve işlemlerinin, kurumsal amaç, hedef ve planları ve kanunlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının değerlendirilmesi şeklinde özetlenebilir. Diğer taraftan hukuka uygunluk denetimi kapsamında, eylem ve işlemlerin, ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunu denetlenirken, mali denetim kapsamında, gelir, gider ve mallara ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, mali tabloların tasdikinin, mali sistemlerin denetimi yapılır. Performans yönetimi kapsamında ise, yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyetler programların planlanması uygulanması ve kontrolü aşamalarında ekonomikliği verimliliği ve etkinliğinin denetimi yapılır (Can vd., 2015:85-86). Kamu yönetiminin denetleme yolları, yönetim içi denetim, yönetim dışı denetim şeklinde iki kategoriye ayrılarak incelenebilir (Aydın, 2018a:171).

4.1.2.1. Kamu Yönetiminde Yönetim İçi (İdari) Denetim Yolları

Atanmış resmi görevlilerden oluşan rasyonel bir yönetsel yapı olarak tanımlanan ve bir örgütlenme şekli olarak ortaya çıkan, Max Weber’in ideal tip bürokrasi modelinde, örgütün fonksiyonlarını yerine getirilmesinde, her şey kurallara bağlanmıştır (Özbek, 2012a:53). Örgütün amaçları doğrultusunda fonksiyonların yerine getirilmesinde, bürokratik hiyerarşi içerisinde, üstler astlara yetkilerinin bir kısmını devrederken, diğer taraftan üstler ise astların verilen yetkiler çerçevesindeki eylem ve işlemlerini denetler (Okur, 2007:12). Bu kapsamda yönetim içi denetim yolları, hiyerarşik denetim, idari teftiş, disiplin, vesayet denetimi ve iç denetim olarak beş başlık altında incelenebilir.

Hiyerarşik denetim, kamu yönetimi sisteminde hiyerarşik olarak üstlere karşı sorumlu olan daha alt kademelerdeki memurlarının eylem ve çalışmalarının denetlemesidir (Aydın, 2018a:171). Bu sayede, yetkiler üstlerden altlara doğru aktarıldığından, üstler de vermiş oldukları yetkilerinin kullanımını denetlediklerinden, herkes en üstteki amirin emirlerini yerine getirmiş ve örgüt, karar vericilerin ve en üst amirinin iradesi doğrultusunda, birlik ve düzen içerisinde ve kurallara uygun olarak yönetilmiş olur (Okur, 2007:12).

İdari teftiş, birimlerin hukuka uygun olarak çalışıp çalışmadıklarının, mevzuata ve disipline uygun olmayan bir uygulama olup olmadığının tespiti amacıyla, örgütte yürütme yetkisine sahip en üst yönetici adına, müfettişler tarafından, denetlenme görevinin yanında, disiplinsizlik durumlarında, inceleme ve soruşturmayı da içine alan bir dizi süreçtir (Aydın, 2018a:182). Teftiş, vesayet denetimi ile benzerlik taşımasına rağmen, esas ve usulde farklılıklar taşıyan bir denetim usulüdür (Aktalay, 2011:237). Teftiş, üstün, astını idari nitelikte kontrol etme aracı olmuş ve denetim, teftiş olarak, teftişte, denetim olarak algılanmıştır (Önder, 2008:66). Uygulamada teftiş görevini yerine getiren müfettişler, çoğunlukla memurların görevlerini, memurluk statüsüne uygun bir şekilde yerine getirip getirmediğini, mevzuatı, emir ve talimatları anlayıp anlamadıkları, uygulayıp uygulamadıklarını denetlemektedirler (Aktalay, 2011:239).

Disiplin, bir yönetim içi denetim yolu olarak karşımıza çıkmaktadır. İdare hukukunda disiplin cezası, kamu görevlilerinin mensubu bulundukları kurumun düzenini bozan tutum ve davranışlarına karşı uygulanan bir yaptırımdır (Okur, 2007:27). Hiyerarşik amirler ve müfettişler denetleme yaparken, disipline uyulup uyulmadığını da denetlemeleri ve bir usulsüzlük görüldüğünde soruşturma açtırma yetkisine sahip olmaları nedeniyle, “disiplin” de bir yönetim içi denetim yolu olarak kabul edilmektedir (Aydın, 2018a:184).

Vesayet denetimi (idari vesayet), hiyerarşik denetim ve idari teftiştten oldukça farklı olarak, sadece idari bir denetim olan vesayet denetimi, yönetimin bütünlüğü ilkesi gereği, merkezi yönetim organlarının (vesayet makamları) yerel yönetim organları üzerinde, yerindelik ve hukuka uygunluk açısından, yaptığı denetimdir (Aydın, 2018a:187). Anayasaya göre, “...Merkezî idare, mahallî idareler üzerinde, mahallî hizmetlerin idarenin bütünlüğü ilkesine uygun şekilde yürütülmesi, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve mahallî ihtiyaçların gereği gibi karşılanması amacıyla, kanunda belirtilen esas ve usuller dairesinde idarî vesayet yetkisine sahiptir...” (AY, md 127/5). Bu kapsamda, yerinden yönetim kuruluşları, kendilerinin dışındaki, başka bir yönetsel kuruluş tarafından, yasaların öngördüğü sınırlar içerisinde, denetlenmektedir (Şahbenderoğlu, 2014:8). Yönetimin, merkezi yönetimin belirlediği makro ekonomik politikalar, stratejik planlar, kalkınma planları, ulusal programlar, uluslararası yükümlülüklerden kaynaklanan görev ve sorumluluklar ile ulusal ve uluslararası düzenlemelere uygun olarak yürütülmesi, merkezi ve yerinden yönetim kuruluşlarının eşgüdüm içerisinde faaliyette bulunabilmelerinin sağlanması, ulusal birliğin ve bütünlüğü korunması, görevlilerin yetkilerini aşmaları, kötüye kullanmaları, görevlerini geriye yerine getirmemelerinin engellenmesi, yönetim ilkelerine uymalarının sağlanması, kaynakların ekonomik, verimli ve etkin bir şekilde kullanımı, hizmet kalitesinin sağlanması ve korunması gibi nedenlerle, merkezi yönetim yerinden yönetim kuruluşları üzerinde vesayet denetimi yapar (Okur, 2007:13).

KMYKK ile mevzuatımıza giren iç denetim, kurum faaliyetlerinin uygulayıcıların yaptıkları işlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin, finans, muhasebe ve diğer tüm konulardaki kontrollerin sıhhatinin, yine kurumdaki bu amaçla çalışan kişilerce (iç denetçi) araştırılıp üst yönetime rapor edilmesini ifade eder (Hud, 2013a:16). Kurum çalışanları tarafından yapılabilecek hata ve hileleri önlenmesi ve tespiti amacıyla yapılan bu denetim, sadece mali olaylarla sınırlı değil, parasal olmayan, kurum varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığına faaliyetlerin saptanmış politikalarla uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ve verimliliğini de içine alan, daha geniş kapsamlı bir denetimdir (Toroslu, 2014:32). Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) iç denetimi, bir kuruluşun faaliyetlerini geliştirmek ve faaliyetlere

katkıda bulunmak üzere tasarlanmış, bağımsız, tarafsız, güvence ve danışma sağlayan bir faaliyet olarak tanımlarken, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI) ise, bir kurumun idarecilerinin, sorumlu oldukları süreçlerin, hile, hata ya da verimli ve tutumlu olmayan uygulamaların meydana gelme olasılığını en aza indirecek şekilde, işlediğine dair, güvence elde etmesini sağlayan, işlevsel araç olarak tanımlamaktadır (Taytak, 2013:13-30).

4.1.2.2. Kamu Yönetiminde Yönetim Dışı Denetim Yolları

Bu denetim, kamu düzeni ve kamu yararının sağlanması amacıyla, kurumun, kurum dışındaki denetçiler tarafından denetlenmesi anlamına gelmektedir (Hud, 2013a:16; Önder, 2008:11). Denetlenen yönetim, kurum ve kuruluşun örgütsel yapısına dahil bulunmayan, hiyerarşi veya vesayet denetiminde olmayan, bir dış organ tarafından denetleme faaliyetlerin yürütülmesi halinde yapılan denetim, yönetim dışı denetim olarak değerlendirir (Aktalay, 2011:222). Yönetim dışı denetim yollarını, siyasi denetim, yargı denetimi, Sayıştay denetimi, kamuoyu ve baskı grupları denetimi, uluslararası denetim ve ombudsman denetimi şeklinde altı başlık halinde sıralanabilir.

Siyasi denetim, Anayasa'nın Cumhuriyetin temel organlarını belirleyen üçüncü kısmının, yasamayı düzenleyen birinci bölümünü altındaki maddeler olan 98., 99. ve 100. maddelerinde yer almaktadır (Okur, 2007:10). Genellikle hukuk kurallarını koyan yasama organının, bu kuralları uygulayan yönetim veya yürütme üzerindeki denetimi olan siyasi denetim, "yazılı soru", "meclis soruşturması", "komisyonlar" ve "bütçe" yoluyla denetleme, şeklinde ortaya çıkabilmektedir (Aydın, 2018a:194). Yasama organının, etkin bir denetleme fırsatına ve olanaklarına sahip olması gerekir (Uzunali, 2007:31). Siyasal organlar tarafından kendilerine verilen yetkileri kullanan ve halk adına hareket eden, yönetsel kurum ve kuruluşlar, demokratik sistemlerde yine bu yetkinin kaynağı olan halka ve dolayısı ile halkın temsilcisi olan yasama organına, hesap vermek zorundadır (Taytak, 2013:13).

Yargı denetimi kapsamında, idarenin faaliyetini yürütürken hukuk kurallarına uygun hareket etmesi sağlanmakta, yurttaş haklarının zedelenmesini engellenmekte ve böylece yurttaş hakları idareye karşı korumaktır (Aydın, 2018a:199). Bir taraftan kamu yönetiminin görev ve yetkilerinin hukuk tarafından düzenlenmiş olması, diğer taraftan devletin etki alanının giderek tüm sosyal, kültürel ve ekonomik alanlara daha geniş bir şekilde yayılmaya devam etmesi, kamu yönetiminin gerçekten sürekli olarak hukuk kuralları dahilinde hareket edip etmediğinin yargı tarafından kontrol edilmesini zorunlu kılmaktadır. Yönetimde hukuki sorumluluk konusunda en kutsallaştırılmış yöntemlerden biri, kişinin, yönetimin eylem ve işlemlerine karşı, normal mahkemelere başvurabilme hakkıdır (Simon vd., 1968:483). Yönetilenlere hukuk güvencesi sağlayan, kendini hukukun temel ilkeleri ve anayasa ile bağlı kabul eden, kuralları koyduğu gibi onlara öncelikle kendisi uyan, demokratik hukuk devleti anlayışının bir gereği ve sonucu olarak, yönetimin yargısal denetimi yapılmaktadır (Okur, 2007:5; Taytak, 2013:14). İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) bu yetkinin sınırları konusunda, "...İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler, yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremezler." hükmüne yer vererek, idari mahkemelerin yerindelik denetimi yapamayacaklarını açıkça belirtmiştir (İYUK, md 2/2). Bunun yanında yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesi

sırasında, idarenin eylem ve işlemlerine ilişkin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı verilemeyeceği de belirtilmiştir. Bu durum, yargı denetiminin sınırları olarak ilgili kararda açıkça belirtilmiştir (Okur, 2007:6).

Sayıştay denetimi TBMM adına yapılan bir dış denetimdir. Sayıştay denetimi, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak, kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilir (Aydın, 2018b:311). Sayıştay'ın denetleme, yargılama ve yönetsel olmak üzere üç işlevi vardır (Öztürk, 2007:48). “Dış denetim” ve “özel denetim” olarak kavramlaştırılan, Sayıştay denetiminin amacı, bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında TBMM’ye ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulmasının yanında kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunmasıdır. Bu kapsamda, kamu idarelerinin performansının değerlendirilerek, mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması hedeflenir.

Kamu yönetiminin dışarıdan denetlenmesinin diğer bir yolu da, demokrasinin olduğu ülkelerde geçerli olan, baskı ve çıkar grupları ile kamuoyu ve basın tarafından yapılan denetimdir (Aydın, 2018a:202). Özellikle demokratik hukuk devletinin yerleştiği ülkelerde yönetimler, şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri kapsamında, yaptıklarını, yapacaklarını, geleceğe ilişkin strateji, plan ve programlarını, beklentilerini, kamuoyuna anlatmak, toplumun taleplerini ve eğilimlerini dikkate almak zorundadırlar (Okur, 2007:15).

Uluslararası denetim, yönetimin uluslararası kurumlar tarafından belirli bir açıdan denetlenmesi anlamına gelirken, ombudsman denetimi ise, kişi hak ve özgürlüklerini korumak amacıyla kimseden emir almadan, şikayet dilekçesi ile harekete geçen, kendi düşüncesini kimseye zorla kabul ettirmeden arabuluculuk (Mediateur - Medyator - Arabulucu) yapan ve parlamentoya karşı sorumlu olan Ombudsman tarafından gerçekleştirilen denetimdir (Aydın, 2018a:205). Ombudsman bu kapsamda, yönetim ve yargıdaki tüm karar süreçlerinde bulunabilir, istediği belgeyi temin edebilir ve kamu görevlilerini sorguya çekebilir ve dolayısı ile kamu yönetimini olduğu gibi yargıyı da denetleyebilir (Aydın, 2018b:314).

Özel sektör ve kamu yönetimindeki denetim hakkında bilgi verdikten sonra kavram karmaşası yaşanan “teftiş” kavramı ile “denetim” ve “iç denetim” kavramları arasındaki farkları ifade etmek faydalı olacaktır. Teftiş kavramının eski dildeki karşılığı denetim olmakla birlikte, KMYKK ile iç hukuk sistemimize giren iç denetim, klasik denetimden de, teftiştten de farklıdır. Buradaki anlam karmaşasını düzeltme kapsamında ilk olarak denetim ile teftiş arasındaki farkı, sonrasında ise iç denetim ile teftiş arasındaki farkı aktarmak faydalı olacaktır.

4.1.3. Denetim ile Teftiş Arasındaki Fark

Denetim, teftiş değildir. Teftiş, denetimi de içine alan bir faaliyettir. Teftiş faaliyeti Türk kamu yönetimi uygulaması bakımından, denetim, soruşturma, inceleme ve araştırmayı da içine alan, dört temel unsurdan oluşmaktadır. Denetimi de içine alan teftiş faaliyeti, denetime eş bir kavram değildir. Teftiş faaliyeti, kamu yönetimine özgü, yürütülen hizmetin denetlenmesi etkinliği olarak tanımlamanın yanında, yönetimin

işlevlerinden biri olan denetimin somutlaşması olarak da ele alınmalıdır. Teftiş faaliyetinin niteliğine ilişkin olarak literatürde ve uygulamada ortak veya belli bir temele dayanan açıklayıcı yaklaşım, kuram yoktur ya da geliştiril(e)memiştir (Şahbenderoğlu, 2014:4-5). Teftiş, kamu hizmetlerinin yasalara ve hizmetin gereklerine uygun olarak yapılıp yapılmadığını belirlemek amacıyla, baş yönetici tarafından ya da onun adına görevlendirilen müfettişlerce yapılan denetimdir (TODAİE, 2008:232). Mali denetim, performans denetimi, bilgi işlem sistemi denetimi, hukuka uygunluk denetimi, sistem denetimi, soruşturma, inceleme ve danışmanlık işlevlerini kapsayan teftiş kavramı, literatürde ve uygulamada, hizmet ve/veya görev olarak nitelendirilmektedir (Can vd., 2015:27). Teftiş hizmeti kapsamında, kuruluşun merkez ve taşra birimlerinin ve bağlı kuruluşlarının, her türlü iş ve işlemleri ile personele ilişkin konuları denetleme, gerekli incelemeleri ve soruşturmaları yapma, ilgili mevzuat hükümlerinin uygulanıp uygulanmadığını ve yapılan eylem ve işlemlerin plan ve programlara uygun olup olmadığını inceleme, sapmalar olduğunu saptarsa düzeltilmesi için önerileri üst yöneticiye bildirme, şeklinde yürütülmektedir (TODAİE, 2008:233). Müfettiş, uzman, murakıp, üye, iç denetçi, kontrolör, denetmen, bağımsız denetçi, ve kontrol memuru gibi adlarla anılan yaklaşık 14.000 denetim elemanının çalıştığı ve karmaşık bir yapıya sahip olan yönetsel denetim sistemimizde, denetleme kurulu, teftiş kurulu, kontrolörlük ve denetmenlik adları altında 175 denetim birimi bulunmakta, bunlar arasında çoğunluğu 140 birim ile teftiş kurulları oluşturmaktadır (Şahbenderoğlu, 2014:1).

4.1.4. İç Denetim ile Teftiş Arasındaki Fark

Görev alanı içinde, soruşturma, inceleme, denetim ve araştırma olan teftiş birimlerinin aksine, iç denetim birimleri kuruma değer katmak amacıyla nesnel güvence sağlama ve danışmanlık hizmetini bir arada yürüterek üst yöneticiye yardımcı olmaktadır. Diğer yandan bünyesinde hem iç denetim ve hem de teftiş birimi bulunan kamu kurumlarında, bu iki birim arasında yetki çatışması yaşandığı da bilinmektedir. Teftiş hizmeti genelde kamu kuruluşlarında oluşturulan teftiş kurulları tarafından yerine getirilmektedir. İç denetim faaliyeti de, iç denetim birimleri tarafından yürütülmektedir. Bünyesinde hem teftiş, hem de iç denetim birimleri bulunan kamu kurum ve kuruluşlarında, bu birimlerin birbirlerinin görev alanlarına müdahalesi söz konusu olabilmektedir. Bunun nedenlerinden biri, teftiş ve iç denetim birimlerinde bulunan görev ve yetkinin birbirine benzemesidir. Bu kapsamda, teftiş ve iç denetim faaliyetinin işlevsel konumu, farklılıkları ve işleyişini detaylı bir şekilde ele alan “Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim Araştırması” başlıklı alan araştırmasında, denetleyenler ve denetlemeler açısından teftiş ve iç denetim faaliyetinin farklılıkları, mesleki niteliği ve kamu yönetimindeki yeri ile ilgili ulaşılan sonuçlardan, YKY anlayışı kapsamında şeffaflık ilkesinin sağlanabilmesi için önemli bir araç olan denetim ile ilgili sonuçlardan bazıları aşağıdaki gibidir (Akbulut vd., 2012:695-715):

1. Denetimde yetki bakımından, re’sen harekete geçilmekten, emir yoluyla harekete geçilen bir karakteristik edinilmiştir,
2. İç denetçilikte işgücü devir oranı yüksektir.
3. İç denetim ölçülebilir nesnel bir zemin gerektirir. İç denetim temel olarak, hizmetin doğrudan doğruya denetlenmesini kapsamaz,
4. İç denetim, doğrudan doğruya siyasi sorumluluk kapsamında yerine getirilen bir denetim değildir,
5. Mevcut yönetsel yapılanma ile iç denetim arasında uyumsuzluk vardır.

6. İç denetim faaliyeti istenilen düzeyde yerine getirilememektedir. İç denetim faaliyeti, sistem denetimi ağırlıklı olarak yürütülmektedir.
7. İç denetim faaliyeti merkez birimler odaklı olarak yerine getirilmektedir,
8. Denetimlerde belli bir standart olmalıdır. Uygulamada ise bu düşünce hayata geçirilememektedir,
9. Denetimler, denetlenenlerle işbirliği içinde yerine getirilmeli, denetim sonuçları paylaşılmalıdır. Ancak uygulamada bu düşünce hayata geçirilememektedir,
10. İç denetim uygulamalarında mevzuat dışı öneriler ortaya konulmamaktadır,
11. Kamu sektörünün piyasa ilkelerine göre yapılandırılması denetim faaliyetinin önemini artıracaktır,

Yönetimin amaçları ve bu amaçlarına ulaşmak için yapmış olduğu plan ve programlar ile belirlemiş olduğu hedefler ve standartlara ulaşmada denetimin önemi büyüktür. Etkin bir denetim ile örgütün işleyişini belirleyen kurallara uyumda örgütün hangi düzeyde bulunduğu belirlenmesi, hataların zamanında düzeltilmesi ve eksikliklerin zamanında tamamlanması mümkün olabilir. Diğer taraftan örgütün amaçlarının, plan ve programlarının ve örgüt yapısındaki değişikliklerin analiz edilerek sürekli geliştirilmesi de, ancak etkin bir denetim ile mümkündür (Okur, 2007:11).

4.2. Genel Olarak İç Kontrol

İç denetim, iç kontrol sisteminin ayrılmaz parçasıdır. İç kontrol sisteminin müttemmim cüzü olan iç denetim olmadan, iç kontrol sisteminin etkinliğinin ortaya çıkamayacak olması, “iç denetim” bölümü altında “iç kontrol” başlığını açmayı ve önemini vurgulamayı zorunlu kılmıştır. Bu başlık altında iç kontrol sisteminin amacı, ilkeleri yapısı ve işleyişi hakkında bilgi verilecektir. İç kontrol, idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak, faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini hedefler. Bunu yaparken varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak iletilmesini sağlamayı da hedefler. Bu kapsamda iç denetim, idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle, “iç denetimi” kapsayan, mali ve diğer kontroller bütünüdür, şeklinde tanımlanabilir (KMYKK, md 55/1). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında yapılan bu tanım, iç kontrolün hem amacını, hem içeriğini belirtmektedir. Görev ve yetkileri çerçevesinde, mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB) tarafından belirlenmekte, geliştirilmekte ve uyumlaştırılmaktadır (KMYKK, md 55/2). Diğer yandan HMB tarafından belirlenen, geliştirilen ve uyumlaştırılan iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler ile özel sektörde mal veya hizmetin üretim, pazarlama, kalite kontrol ve satış sonrası hizmetlerin kalitesini arttırmak ve bunda sürekliliği sağlamak için “müşteri odaklılığı”, “vizyon sahibi yönlendirici bir liderliği”, girdi ile çıktı arasındaki ilişki kapsamında “süreçlerdeki performansı arttırmayı, süreçlerin her aşamasında problemlerin çözümü temelinde aktif katılımın sağlanması ile çalışanların yaratıcılığından faydalanmayı ve sürekli iyileştirmeyi, karar vermede çalışanlar ile üst yönetim arasında köprü kurarak her iki tarafın bilgilendirilmesi temelinde sürekli iletişimi sağlayan “gerçekçi yaklaşımı” ve müşterilerin ürün ve hizmetlerden bekledikleri kalite ile bunun sağlanacağı konusunda firmanın sağladığı güven duygusu arasındaki ilişki kapsamında “kalite

güvencesini” ilke edinen, gelişmeyi ve sürekli yenilenmeyi hedefleyen, 1987 yılından beri özel sektörde uygulanmakta olan ISO 9000 kalite standartları serisi arasındaki benzerliği vurgulamakta fayda vardır (Avkar, 2019:10-17). İç denetime faaliyeti ile ilgili standartlar İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından belirlenmekte, geliştirilmekte ve uyumlaştırılmaktadır. Bunlar ayrıca, sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verir (KMYKK, md 55/2). KMYKK kapsamında, mali yönetim ve kontrol sisteminde görev alan ve sorumluluğu olan aktörler, bakan, üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi, mali hizmetler birimi yöneticisi, muhasebe yetkilisi, iç denetçiler ve Sayıştay meslek mensupları şeklinde sıralanabilir (Aksoy, 2008:27).

4.2.1. İç Kontrolün Amacı

İç kontrolün amacı, kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini sağlamaktır. Bunu yaparken kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini ve her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini sağlamayı da hedefler. Mali veya mali olmayan tüm kontroller ve kurumun amaçlarına ulaşmak için yaptığı tüm faaliyet ve işlemler, iç kontrolün kapsamına girmektedir (Aksoy, 2008:4). İç kontrol kavramı tarihte özel sektör merkezli olarak, finansal raporlama ve muhasebe sistemi üzerindeki kontroller ile başlamış ve yönetsel kontroller ile de kapsamı genişlemiştir (Özbek, 2012a:15).

4.2.2. İç Kontrolün Temel İlkeleri

İdarenin mali ve mali olmayan bütün iş ve işlemlerini ve bu süreçte aktif olan bütün görevlileri kapsayan iç kontrol faaliyetinin temel ilkeleri, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelikte (İKÖMK) şu şekilde sıralanmıştır (İKÖMK, md 6):

- İç kontrol faaliyetleri idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.
- İç kontrol faaliyet ve düzenlemelerinde öncelikle riskli alanlar dikkate alınır.
- İç kontrole ilişkin sorumluluk, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar.
- İç kontrol mali ve mali olmayan tüm işlemleri kapsar.
- İç kontrol sistemi yılda en az bir kez değerlendirilir ve alınması gereken önlemler belirlenir.
- İç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, şeffaflık, hesap verebilirlik ve ekonomiklik, etkinlik, etkililik gibi iyi mali yönetim ilkeleri esas alınır.

4.2.3. İç Kontrolün Yapısı ve İşleyişi

Kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe, mali hizmetler, ön mali kontrol ve iç denetim birimlerinden oluşmaktadır. İç kontrol sistemi, bir kamu idaresinin amaç ve hedeflerine ulaşmak için oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçleri kapsayan bir bütündür (Aksoy, 2008:5). KMYKK’nın 60. maddesinin m bendi, iç kontrol sisteminin kurulması standartlarının

uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapma görevini, mali hizmetler birimine (strateji geliştirme birimleri) vermiştir. KMYKK'nın 11. maddesinde belirtildiği üzere üst yöneticiler sorumluluklarının gereklerini; harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getireceklerdir (Candan, 2008a:53).

4.2.4. İç Kontrol Sisteminin Parçası Olarak, Ön Mali Kontrol

KMYKK'nın idarelerde kurulmasını öngördüğü iç kontrol sisteminin ilk unsuru, ön mali kontrol birimlerinin oluşturulmasıdır (Tüm ve Memiş, 2012:176). Mali kontrol, kamu kaynaklarının belirlenmiş amaçlar doğrultusunda ilgili mevzuatta belirlenen kurallara uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak için oluşturulan kontrol sistemi ile kurumsal yapı, yöntem ve süreçleri ifade etmektedir. Ön mali kontrol ise, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsamaktadır. (KMYKK, md 58/1). Ön mali kontrol faaliyeti kapsamında, bir yandan idarelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin mali karar ve işlemleri kontrol edilirken, diğer yandan idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, finansman programı, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer mali mevzuat hükümlerine uygunluğu kontrol edilmektedir. Bu faaliyetin temel amaçlarından biri de kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamaktır. Mali karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesi şeklinde özetlenen ön mali kontrol görevi, KMYKK'da, harcama yetkililerine verilmiştir. Harcama yetkilileri, iç kontrol faaliyetin kapsamında, ön mali kontrol görevlerini yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütmektedir (KMYKK, md 58/3). Bu kapsamda harcamanın bütçe ve mevzuatı uygunluğu, ödeme öncesinde incelenmekte ve kontrol edilmektedir (Arslan, 2015:29).

MUK yürürlükte iken, eleştiri konusu olan harcama sürecinin sıkı kontrollere tabi tutulması ve idareleri yeterli insiyatifini tanınmaması konusu, KMYKK'nın yürürlüğe girmesiyle HMB ile Sayıştay'ın ön mali kontrol uygulamaları yürürlükten kaldırılmış, idarelerde, yönetimin sorumluluğu çerçevesinde, yeni bir ön mali kontrol mekanizması kurulması öngörülmüş ve ön mali kontrol konusunda görev ve sorumluluklar idarelere yüklenmiştir. KMYKK'nın 32. maddesinde harcama yetkilileri için öngörülen ödeneklerin “etkili, ekonomik ve verimli” kullanılmasından doğan sorumluluk paralelinde, ön mali kontrol konusunda getirilen sorumluluk, harcama yetkilileri için ciddi bir sorumluluk getirmektedir. Ön mali kontrol sayesinde, taahhüde girişmeden ve ödeme işlemi gerçekleşmeden önce bütçede yeterli ödenek bulunup bulunmadığı, yapılan işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığı, görevlilerce, kendi görev ve yetkileri çerçevesinde gerekli kontrolün yapılıp yapılmadığı, kontrol edilmektedir (Tüm ve Memiş, 2012:175-176).

Harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılacak asgarî kontroller, mali hizmetler birimi tarafından ön mali kontrole tâbi tutulacak mali karar ve işlemlerin usûl ve esasları ile ön mali kontrole ilişkin standart ve yöntemler HMB'ce belirlenmektedir. Kamu idareleri, bu standart ve yöntemlere aykırı olmamak şartıyla bu konuda düzenleme yapabilmektedir (KMYKK, md 58/4). İç denetim faaliyetinin etkinliğinin sağlanması için de gerekli olan yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için, mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması ve mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi gereklidir. Bu kapsamda, kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma

ortamının ve şeffaflığın sağlanması ve idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemlerin alınması da önemlidir.

4.2.5. İç Kontrol Sisteminin Parçası Olarak, İç Denetim

İç denetim ve iç kontrol kavramları genellikle aynı kavramlar gibi düşünülse de, iç kontrol kavramı, iç denetimi de içine alan daha geniş bir kavramdır. İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişi ile ilgili olarak, yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur (Okur, 2007:25). İç denetim faaliyetinde etkinliğin ve kuruma makul bir güvence sağlanabilmesi için kurumda, iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesinde sorumluluk, üst yöneticilerin liderliğinde tüm yöneticilerin katkısı ile gerçekleştirilmektedir. Üst yöneticiler, KMYKK'da öngörülen mali yönetim ve kontrol sisteminin kurulması, işletilmesi ve gözetilmesinden sorumludurlar. İç denetim faaliyeti ile, idare içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin var olup olmadığı, idarenin risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işleyip işlemediği, üretilen bilgilerin doğru ve tam olup olmadığı, varlıklarının korunup korunmadığı, faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine dair, idare içine ve dışına makul güvence verilmektedir (HMB, 02/10/2017, ms.hmb.gov.tr).

4.2.6. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi

İç denetim ve iç kontrol kavramları, süreç olarak aynı anda güçlü ve karşılıklı ilişki içinde olmayı içermekle birlikte, aynı şey değildir. İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişi ile ilgili olarak, yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur (Okur, 2007:25-28). İç kontrol ise, birbiri ile uyum içinde çalışan parçalardan oluşan sistem içerisine yerleştirilmiş olan bir dizi faaliyetleri ifade eder. İç denetim ve iç kontrol kavramları süreç olarak aynı anda güçlü ve karşılıklı ilişki içinde olmayı içerse de, birbirlerinden, amaç ve kapsamı, özellikleri ve rolleri bakımından farklılıkları bulunması nedeniyle aynı şeyler değildirler (Toroslu, 2014:189). İç denetim, iç kontrol sisteminin bir parçası ve sistemi oluşturan unsurlardan biri olarak ifade edilebilir (Eralp ve Boztaş, 2014:127). İşlemlerin ve kayıtların yapıldığı bütün süreçte uygulanan iç kontrol faaliyeti, süreklilik göstermektedir. Denetim faaliyeti kapsamında ise, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili beyan edilen bilgilerin, önceden oluşturulmuş kriterlere uygunluk derecesine ilişkin objektif bilgilere ulaşılmaya çalışılmakta, ulaşılan sonuçlar değerlendirilmekte ve ilgililere iletilmektedir (Kılıç, 2014:51). Yöneticiler, iç kontrol sistemi hakkındaki bilgiyi, iç kontrol sisteminin bir parçası olan iç denetim raporlarından elde edebilirler. Buna göre iç denetim, diğer kontrollerin ölçülmesi ve değerlendirilmesine yardım etmekte ve iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. Bu kapsamda, iç denetimin temel işlevlerinden birisi, işletmedeki iç kontrol mekanizmalarının sağlıklı bir biçimde çalışmasına katkıda bulunmaktır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010:39-40). Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektirdiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğundadır (Okur, 2007:127).

KMYKK'nın idarelerde kurulmasını öngördüğü iç kontrol sisteminin ilk unsuru, ön mali kontrol birimlerinin oluşturulması ise, ikinci unsuru, iç denetim birimlerinin oluşturulmasıdır (Tüm ve Memiş, 2012:176). Üst yöneticilerin sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olma amacındaki iç denetim birimi, esas itibarıyla, kurulu "iç kontrol" sisteminin yeterli güveni verip vermediğini gözden geçirerek, örgütün amaçlarına ve hedeflerine, ekonomik ve verimli bir şekilde, ulaşip ulaşamayacağı konusunda, yönetime rapor veren bir birimdir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010:39). Diğer yandan denetim faaliyeti, yönetim görevi olmadığından ve idari işleyleştikten bağımsız bir faaliyet olarak görüldüğünden iç denetçilerin iç kontrol sisteminin tasarımı ve tatbiki aşamasında bir görev ve sorumlulukları bulunmamakla birlikte, iç denetçilerin iç kontrol konusunda, idarenin iç kontrol sisteminin etkinlik ve yeterliliğinin yapılan denetim faaliyetleri ile değerlendirilmesi ve yapılan önerilerle sistemin geliştirilmesine yardımcı olunması şeklinde özetlenebilecek, görev yetki ve sorumlulukları KMYKK'nın 63, 64 ve 65. maddelerinde düzenlenmiştir (Candan, 2008a:54).

4.3. Genel Olarak İç Denetim

İç denetim faaliyeti kapsamında, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediği değerlendirilmektedir. Bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak değerlendirilen iç denetim faaliyeti ile bir yandan kurumun faaliyetleri, diğer yandan kurumun mali bilgilerinin doğruluğu incelenmekte ve değerlendirilmektedir (Şahin, 2011:138). Diğer yandan rehberlik fonksiyonu kapsamında, denetlenenlerin de denetime katılması, iç denetimi geleneksel denetimden ve teftiştan farklı kılmaktadır. Bunun bir başka boyutu olarak, denetim kapsamında denetlenenlerin katılımıyla birlikte sorunların ve çözüm yollarının tespit edilmesi ve farklı bakış açıları içerisinde en uygun olanların ortaya çıkarılması fikrinin, iç denetim faaliyetinin ortaya çıkışında etkili olduğu söylenebilir. Bu kapsamda geleneksel denetim ile iç denetim arasında bir karşılaştırma yapmak faydalı olabilir. Geleneksel denetim, kurumun geçmiş faaliyetlerine hesap sorma bağlamında odaklanmış bir denetimdir. İç denetim ise, rehberlik kapsamında denetlenenlerin de denetime dahil edildiği, sorunların nedenini tespit etme ve bu sorunları minimize edilmesi için gelecekte nelerin yapılması gerektiği konusunda gerekli saptamalarda bulunarak, üst yöneticilere bir vizyon veren, gelecek odaklı bir denetimdir. Unutulmamalıdır ki kaynakların kıt olduğu varsayımı altında, buradaki amaçta kaynakların verimli ve etkin kullanılmasını sağlamaktır. Bu kapsamda, iç denetim faaliyetinin bir amaç değil, YKY ve yönetim anlayışı kapsamında kaynakların verimli ve etkin bir şekilde kullanılmasını ve şeffaflığı sağlamayı hedefleyen bir araç olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

4.3.1. İç Denetimin Amacı

YKY ve yönetim anlayışı kapsamında şeffaflığın sağlanması için önemli bir araç olan iç denetimin amacı, kamu idarelerinin faaliyetlerinin, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını, bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü (doğruluğunu) ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamaktır. İç denetim faaliyeti kapsamında, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliği, genel kabul

görmüş standartlara uygun olarak değerlendirilmekte ve şeffaflık kapsamında bu sonuçlardan üst yönetici tarafından uygun görülenler, faaliyet raporlarında yayınlanmaktadır.

4.3.2. İç Denetimin Temel İlkeleri

KMYKK'nın 64. maddesinde, “iç denetçi bu görevlerini, İDKK tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir” hükmüne yer verilmiştir. İDKK'nın, 08/07/2011 tarih ve 14 sayılı kararıyla, Kamu İç Denetim Standartlarını (KİDS) belirlemiş bulunmaktadır. KİDS'in belirlenmesinde, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) “Uluslararası İç denetim Mesleki Uygulama Standartları” esas almıştır. Standartlar, iç denetçilerin niteliklerini ve iç denetim faaliyetinde uygulanması gereken süreçleri belirlemektedir. KMYKK ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik uyarınca, iç denetim yöneticileri ve iç denetçilerin bu standartlara uymaları zorunludur. Bu kapsamda, İDKK'nın yayımladığı, KİDS ve Meslek Ahlak Kurallarına göre,

- 1- İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları, İç denetimin tanımına, Meslek Ahlak Kurallarına ve KİDS'e uygun olarak her kamu idaresi için üst yöneticinin onayı ile çıkarılacak bir yönerge ile belirlenmek zorundadır.
- 2- İç denetim yöneticisi, İç Denetim Yönergesi'ni dönemsel olarak gözden geçirmek ve üst yöneticiye onay için sunmak zorundadır.
- 3- İç denetim faaliyeti bağımsız olmak zorundadır ve iç denetçiler görevlerini yerine getirirken tarafsız davranmak zorundadır.
- 4- İç denetçiler, kişisel sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer niteliklere sahip olmak zorundadır. İç denetim faaliyeti de kurumsal sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer niteliklere sahip olmak veya bunları edinmek zorundadır.
- 5- İç denetçiler, mevcut bilgi, beceri ve diğer niteliklerini sürekli meslekî gelişimle arttırmak ve güçlendirmek zorundadır.
- 6- İç denetçiler, makul sınırlar içinde tedbirli ve ehil bir iç denetçiden beklenen beceriye sahip olmak ve azamî özen ve dikkati göstermek zorundadır.
- 7- İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamak ve bunu sürdürmek zorundadır.
- 8- İç denetim faaliyeti, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirerek, bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır.
- 9- İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkililik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimini teşvik etmek suretiyle, idarenin etkili kontrollere sahip olmasına yardımcı olmak zorundadır.
- 10- İç denetçiler, her bir görev için, amaçları, kapsamı, süre planı ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan bir çalışma planı hazırlamak ve yazılı hâle getirmek zorundadır.
- 11- İç denetçiler, görevin niteliği, karmaşıklığı, süre kısıtı ve mevcut kaynakları dikkate alarak görevin amaçlarına ulaşmak için uygun ve yeterli kaynakları belirlemek zorundadır.

4.3.3. İç Denetimin Yapısı, İşleyişi ve Kapsamı

KMYKK'nın 63. maddesine göre iç denetim, kamu iç denetçileri tarafından yapılmaktadır. Kanun'un 68. maddesine göre yapılan dış denetim ise, Sayıştay denetçileri tarafından yapılmaktadır. 5018 sayılı yasanın 65. maddesine dayanılarak 12.07.2006 tarihinde çıkartılan ve 26226 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 6. maddesine göre, kamu idarelerinin yurt dışı ve taşra dâhil tüm birimlerinin işlem ve faaliyetleri, risk esaslı denetim plan ve programları kapsamında sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla denetim standartlarına uygun olarak iç denetime tabi tutulmaktadır.

4.3.4. İç Denetimin, Kamu Faaliyetlerinin Sunulmasına Katkısı

İç denetim, yeni kamu ve yönetim anlayışı kapsamında şeffaflığın sağlanması, kamu faaliyetlerinin etkinliğinin artırılması, kurum varlıklarının korunması ve risklere karşı önleyici tedbirler alınmasına yardımcı olunması şeklinde, kamu faaliyetlerinin sunulmasına katkı sağlayabilecektir. Diğer yandan iç denetimin kamuda sağlıklı bir şekilde hayata geçirilmesi, sürdürülmesi ve kuruma değer katabilmesi için, üst yönetimin iç denetimi benimsemesi kadar, iç denetçilerin de iç denetim mesleği gereği sahip olmaları beklenen temel yetkinlik ve bilgilerle donanması hayati öneme sahiptir (Kıral, 2014:3). İç denetim faaliyeti ile, iç kontrollerin yeterli ve etkin olduğu, iş ve işlemlerin mevzuata uygun olarak yürütüldüğü, üretilen raporların güvenilir olduğu ve operasyonel verimliliğin ve etkinliğin sağlandığına ilişkin üst yöneticiye makul bir güvence sağlanmaktadır. İç denetim faaliyetleri kapsamında, kurum faaliyetleri ile ilgili sağlanan bu makul güvence ve sunulan danışmanlık hizmetleri ile kuruma değer katmak, iç denetimin özünü oluşturmaktadır. İç denetim, faaliyetlere güvence vermeyi, ilgililere kurum ile ilgili objektif bilgiler vermeyi ve kurum faaliyetlerinin hep daha iyiye götürülmesi yönünde danışmanlık faaliyeti yapmayı amaçlamaktadır.

4.3.5. İç Denetim Faaliyetinin Tarihsel Gelişimi

YKY ve yönetim anlayışı kapsamında şeffaflığın sağlanabilmesi için önemli olan, KMYKK ile mevzuatımıza giren iç denetimin, tarihsel süreç içerisinde nasıl bir dönüşüm geçirdiğini bilmek önemlidir. Bu sayede iç denetimin geçmişi ve bugünü kıyaslanabilir ve buradan yola çıkılarak geleceğe yönelik çıkarımlar yapılabilir. İç denetimin tarihinden bahsetmeden önce ilk olarak denetimin tarihinden bahsetmek faydalı olabilir. Denetiminin ilk nerede ne zaman ve nasıl başlamış olduğu konusunda kesin kanıtlar bulunmamakla birlikte, denetimin tarihsel gelişiminin, iktisadi olayların tarihsel gelişimi ile yakından ilgili olduğu söylenebilir (Toroslu, 2014:4). Bir kişinin yaptığı bir başkasının gözden geçirmesi şeklinde ifade edilebilecek denetimin varlığı, MÖ 3.500 yıllarına kadar giden Mezopotamya kayıtlarından çıkarılmaktadır (Önder, 2008:31; Şahin, 2011:135). Eski Yunan'da ise demokrasi kavramının gelişmesi ve şehir devletlerinin oluşturulması ile birlikte, bu medeniyete esin kaynağı olan Mezopotamya'daki denetim uygulamaları aynı işlevinde devam etmiş, şehir (site) devletlerinde organize bir denetim sistemi kurularak, kamu birimlerindeki görevliler yurttaş hesap vermekle yükümlü kılınmıştır (Bezirci ve Karaisaoğlu, 2011:573). Bunun yansımalarını Mısır ve Roma uygarlıklarında da görmek mümkündür. Bu kapsamda klasik denetimin tarihsel geçmişiye bakıldığında, “yapılan işin, uygunluğunu

doğrulama” faaliyetinin, eski toplumlar da bile önemli olduğu görülebilmektedir (Şahbenderoğlu, 2014:6). Denetim mesleğine olan ihtiyacın varlığı ve mesleğin izleri, Babil’den eski Yunan uygarlıklarına kadar eskiye gitmektedir. Roma İmparatorluğu ve İtalya şehir devletlerinin kamu finansman sistemlerinde, denetim mesleğinin izleri görülmektedir (Özbek, 2012a:5). Bazı kaynaklarca MÖ 3000 yıllarında Ninua ve Babil’de, önemli iktisadi olay ve faaliyetlerin levhalar üzerinde izlenmekte olduğunu ortaya koymuştur (Hud, 2013a:11). İlk çağda Mısır medeniyetinde, firavunlar döneminde, alınacak vergilerin tespiti için tarımsal üretim kontrol edilmiş, tarım ürünleri yetiştirenler, vergi tahsili için özel olarak yetiştirilmiş kişiler tarafından, denetlenmiştir (Hud, 2013a:11; Şahin, 2011:136). Yine MÖ 300 yıllarında, Atina’da kamu maliyesinin bir denetleme organı bulunduğu, Roma İmparatorluğunun da 5. yüzyılda kontrolör ve hazineyi denetlemekle görevli maliye bakanları aracılığıyla kamu maliyesini kontrol altında tuttuğu belirtilmektedir (Hud, 2013a:11). Bu dönemde uygulanan denetim teknikleri, süreç içerisinde, demokratik toplumlardaki, kamu yönetiminin denetimine ilişkin uygulamalara da ışık tutmuştur (Şahbenderoğlu, 2014:1). Bugünkü anlamda siyasal ve sosyo-ekonomik boyutları olan kamusal denetiminin kökeni, demokrasinin doğuşu ile eş zamanlıdır (Taytak, 2013:11).

Mesleki ünvanı olarak “auditor (denetçi)”, ilk defa İngiltere’de 1289 yılında, devlet gelirlerini tahsil eden memurların hesapları düzenli tutup tutmadıklarını belirlemek için görevlendirilen kişi, olarak ortaya çıkmaktadır (Şahin, 2011:136; Önder, 2008:31). İşlemlerin az ve basit olduğu ortaçağda, günlük hesapları kontrolü ile görevlendirilmiş bir kişinin akşamları, gün içerisinde harcamada bulunan kişinin her bir işlemini, miktar ve içerik olarak okutarak, hesapları dinletmesi ve düzeltilmesi gereken hususlar hakkında görüş bildirmesi nedeniyle, ingilizcede dinleme anlamına gelen ”audit” kavramından hareket edilerek bu kişiye, “auditor (denetçi)” adı verilmiştir (Taytak, 2013:10). Profesyonel denetçilikle ilgili ilk örgüt ise 1581 yılında Venedik’te kurulmuştur (Toroslu, 2014:4). Hesap verme sorumluluğu kavramının kamudaki gelişimine paralel olarak, 1690 yılında İngiltere’de, kamu hesapları komitesi oluşturulmuş, İngiliz Sayıştay’ı kurulmuş ve kamu maliyesinde parlamentonun üstünlüğü ilkesi gereğince, yürütme organının yasama organınca kontrolü esası benimsenmiştir (Şahbenderoğlu, 2014:2). Bu kapsamda hesap verme sorumluluğu kavramının gelişiminin XVII. Yüzyıl İngiltere’sine dayandığı da söylenebilir (Bezirci ve Karaisaoğlu, 2011:574). Çağdaş iç denetimin kurucusu olarak bilinen Lawrence B. Sawyer, iç denetimin muhasebe orijinli bir meslek olarak geliştiğini, iç denetim mesleğinin ticaretin gelişimi ve idaresindeki tüm değişimleri yansıtarak sistematik bir şekilde evrim geçirdiğini belirtmekte ve bilinen çağdaş iç denetimin tarihinin İngiltere’deki sanayi devrimi sırasında geliştirilen kayıt tutma ve denetim sisteminin ABD’ye taşınmasıyla geliştiğini ifade etmektedir (Özbek, 2012a:6). Denetim tarihsel süreç içerisinde her zaman önemli bir yere sahip olmakla beraber sanayi devriminden sonra meydana gelen gelişmeler çerçevesinde önemini katbekat artırmıştır (Taytak, 2013:10).

1850’li yıllarda İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü tarafından, çağdaş muhasebe denetimi yazılı hale getirilmiş, ayrıca İngiltere’den ABD’ye göç eden muhasebeciler 1886 yılında New York’ta ilk diplomalı Kamu Muhasipleri Kanununun çıkarılmasını sağlamışlardır (Toroslu, 2014:5; Şahin, 2011:136). Denetim mesleğinin İngiltere’de tanınmasından sonra, bu ülkelerden ABD’ye ve Kanada’ya göç eden muhasebeciler 1880 yılında, Quebec şehrinde İngiltere Kraliyet hükümetinin izniyle “Quebec Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü”nü ve 1886 yılında New York’ta “Amerikan Kamu Muhasebeciler Birliği”ni kurmuşlardır. 19. yüzyılda, sermayesi hisse

senedine bölünmüş anonim şirketlerin ortaya çıkması, sermaye birikiminin oluşması, demiryolu şirketlerinin kurulması, bankacılık ve sigortacılık gelişmesi ile bugünküne benzer denetim uygulamaları yavaş yavaş oluşmaya başlamıştır (Toroslu, 2014:5).

İç denetimin tarihsel geçmişi, klasik denetim kadar eski değildir. İç denetimin, muhasebe orijinli bir meslek olarak geliştiği, ticaretin gelişimi ile de özel sektörün ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla değişim geçirdiği ve İngiltere'deki sanayi devrimi sırasında geliştirilen kayıt tutma ve denetim sisteminin ABD'ye taşınmasıyla gelişimini devam ettirdiği bilinmektedir. İç denetim mesleğinin tarihsel gelişimi ile muhasebe ve finansal raporlama faaliyetlerinin tarihinin birbirine yakın olduğu, muhasebe tarihçileri tarafından öne sürülen ve günümüzde kabul gören bir yaklaşımdır (Özbek, 2012a:5). İlk uygulamaları, 1930'lu yıllarda ortaya çıkan büyük buhran sonrasındaki dönemde özel sektörde ortaya çıkan iç denetim faaliyeti, ABD'de 1933 tarihli Menkul Kıymetler Yasası'nda ve 1934 yılında Menkul Kıymet borsaları yasasında halka arz edilmiş menkul kıymetlere ilişkin yapılan düzenlemelerde, yoğun olarak muhasebeden ve denetimden yararlanılması, işletmelerce muhasebe kayıtlarının doğruluğunun incelenmesi ve muhasebe kontrolleri ile uyum sağlanması için, yalnız dış denetiminden yararlanmanın yeterli olmayacağı anlaşılmış, bu sebeple işletmeler iç denetim birimlerini kurmuşlardır (Aksoy, 2008:73). Dış denetim mesleğinin geçmişinin çok eski olmasına rağmen, iç denetim 1940'lı yıllardan sonra önem kazanmaya başlamıştır (Şahin, 2011:137). Profesyonel bir meslek olarak iç denetimin gelişiminin II. Dünya Savaşından sonra gerçekleştiği, bunda da küreselleşmenin yansımalarının, bilişim teknolojilerindeki değişimlerin ve şirket faaliyetlerindeki karmaşıklığın etkili olduğu söylenebilir (Aytar, 2020:17). 1940'lı yıllarda başlayan bu süreç, 1941 yılında Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün (IIA) kurulması kapsamında iç denetimin kurumsal kimlik kazanması ile sonuçlanmıştır. Uluslararası profesyonel bir meslek örgütü olan ve 1941'de kurulan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA-The Institute of Internal Auditors) küresel merkezi ABD'nin Florida eyaletine bulunan Lake Mary kentindedir. IIA, iç denetim mesleğinin küresel sesi, kabul edilen otoritesi, tanınmış lideri, baş savunucusu ve eğitimcisidir. IIA üyeleri genellikle iç denetim, risk yönetimi, yönetim, iç kontrol, bilgi teknolojisi denetimi, eğitim ve güvenlik alanlarında çalışmaktadır. Dünya çapında 200.000'den fazla üyesi bulunan IIA'nın, dünya standartlarında eğitim, sertifika, iç denetim standartları, rehberlik, araştırma, yönetici gelişimi gibi konularda çalışmaları vardır (THEİIA, 22/01/2021, na.theiia.org). İç denetim, IIA ile kurumsal kimlik kazanmıştır. IIA gibi uluslararası kuruluşların çalışmaları sonucunda yayınlanan raporlar iç kontrol sisteminin benimsenmesine ve iç denetim mesleğinin gelişimine katkıda bulunmuş, ayrıca iç denetimin fonksiyonlarının değişen ihtiyaçlara cevap vermesini sağlamıştır (Pehlivanlı, 2014:11). Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün özel sektör için öngördüğü sistemin kamu sektörüne uyarlanması ile ülkelerin mevzuatlarına girmeye başlamış olan iç denetimin, kamu hukukunda, kamu idareleri için bugünkü anlamda çok eski bir uygulaması yoktur (Önder, 2008:33).

Türkiye'de iç denetim öncelikle uluslararası firmaların Türkiye'deki iştirakleri vasıtası ile özel sektör tarafından uygulanmaya başlanmıştır. Diğer yandan Türk Hukuku açısından iç denetimin tarihi, Alman ve İtalyan hukuk sistemlerinden alınan ve iç denetimin, "iç" denetçiler tarafından yapılmasını öngören, 1926 tarihli 865 sayılı Ticaret Kanunu ile başladığı söylenebilir (Önder, 2008:32). 1957 yılında yürürlüğe giren mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 318. maddesine göre, "İdare meclisi, işlerin gidişine bakmak, kendisine arz olunacak hususları hazırlamak, bütün önemli meseleler hususiyle bilançonun tanzimi hakkında rapor vermek ve kararlarının

uygulanmasına nezaret etmek üzere, azalardan lüzumu kadar komite veya komisyon” kurabilmekteydi. Bu hüküm kapsamında uygulamada, anonim şirketlerde söz konusu görevler, istihdam edilen iç denetçiler tarafından yerine getirilebiliyordu. Yeni 6102 sayılı TTK’nın 375. maddesinde, “Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal plânlama için gerekli düzenin kurulması” ve “Yönetimle görevli kişilerin özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönergeler ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimi” yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkileri arasında sayılmaktadır. Buna göre anonim şirketlerde yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilmektedir. . 6102 sayılı TTK’nın 375. maddesinin gerekçesine bakıldığında, finansal denetim düzeninin kurulmasından, şirketin iş ve işlemlerinin denetlenmesine ilişkin bir “iç-denetim” sisteminin ve bunu yapacak örgütün kastedildiği anlaşılmaktadır. Buna göre şirket hangi büyüklükte olursa olsun, şirketlerde, muhasebeden tamamen bağımsız, uzmanlardan oluşan, etkin bir iç-denetim örgütüne gereksinim vardır. Yine madde gerekçesine göre, bir anonim şirketin denetimi, onlarca, hatta yüzlerce müşterisi olan, her müşterisini içinden ve yakından izleyemeyen bir bağımsız dış denetim kuruluşuna bırakılamaz.

1941 yılında ABD’de kurulan IIA ile kurumsal kimlik kazanan iç denetim, Türkiye’de ise özel sektör merkezli olarak IIA’nın akredite edilmiş Türkiye şubesi olarak faaliyetlerine başlayan Türkiye İç Denetim Enstitüsü’nün (TİDE), 1995 yılında kurulması ile kurumsal bir kimlik kazanmıştır. TİDE iç denetim mesleğinin gelişimine ve iç denetimin uluslararası standartlara ulaşmasına katkı sağlamayı amaçlamaktadır (Öztürk, 2013:204). Türk Kamu Hukuku açısından ise iç denetim, 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan KMYKK ile mevzuatımıza girerek, kamu yönetiminde uygulama alanı bulmuştur. Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne üyelik ve uyum süreci kapsamında açılan “mali kontrol” faslı gereğince iç denetim kamu kesiminde oluşturulmaya başlanmış, KMYKK kapsamında genel bütçeli, özel bütçeli ve sosyal güvenlik bütçesi olan kurumlarda iç denetim birimleri kurulmaya başlanmıştır (Aytaç, 2020:18). Bu kapsamda iç denetim alanında yapılan düzenlemelerde, 2000’li yılların başında yaşanan muhasebe skandallarının ve Avrupa Birliği müzakere sürecinin izlerini görmek mümkündür (Pehlivanlı, 2014:20). İç denetim faaliyetinin genel sınırları, KMYKK’nın 63, 64, 65, 66, 67. maddeleri ile çizilmiştir. İç denetim faaliyeti ile idarelerin kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin değerlendirilmesi hedeflenmiştir. Bu yapılırken kamu kaynaklarının etkili ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanımı konusunda üst yöneticiye, güvence ve danışmanlık hizmeti de verilmektedir. Türkiye’de iç denetime bakıldığında, iç denetimin uygunluk denetimi yönü ağır basan teftiş kurullarının varlığından dolayı kamu kökenli bir ağırlığa sahip olduğu görülmektedir (Şahbenderoğlu, 2014:31).

4.3.6. İç Denetim Faaliyetinin Tarihsel Gelişimine Etkisi Olan Faktörler

II. Dünya Savaşı’ndan sonra, küreselleşme kapsamında dünya ekonomilerinde yaşanan değişimler, ekonomik ve ticaret kurallarındaki artan düzenlemeler, bilişim teknolojilerindeki gelişmeler, firma operasyonlarının karmaşıklaşması, yanıltıcı finansal raporlar eylemlerinin artması, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol kavramı gibi dışsal faktörlerdeki gelişmeler ve 1941 yılında ABD’de kurulan İç Denetim Enstitüsü’nün (IAA) iç denetim mesleği ile ilgili yaptığı profesyonel çalışmalar, çağdaş

iç denetim faaliyetlerinin gelişimine katkı sağlamıştır (Özbek, 2012a:7). Bunlar iç denetimin değişim dinamikleri olarak karşımıza çıkmaktadır. İç denetimin nasıl değişim geçirdiğini ve hangi ihtiyaçtan ortaya çıktığını görebilmek için öncelikle, küreselleşme, bilgi teknolojilerindeki değişim, firma operasyonlarının karmaşıklaşması ve uzmanlaşma, kurumsal yönetim kavramındaki değişimler, risk yönetiminin ve iç kontrol sisteminin gelişimi gibi iç denetimin değişim dinamiklerini görmek ve yaşanan değişimleri kısaca ifade etmek faydalı olacaktır.

4.3.6.1. Küreselleşme

Küreselleşme kapsamında, ülkeler arasındaki ekonomik, ticari, finansal engellerin azalmış, rekabet avantajının uluslararası boyutta kullanılabilmesi mümkün hale gelmiş ve ülkeler arasındaki karşılıklı bağlılık ve etkileşim gün geçtikçe artmıştır. Küreselleşme, bir yandan dünyadaki değişimin nedeni, bir yandan da sonucu olarak, kendi kendini besleyen bir süreçtir. Bu süreç içerisinde risk ve fırsatların ortaya çıkması, kıt kaynakların verimli ve etkin kullanılması gereği, iç denetimi önemli kılmıştır (Özbek, 2012a:10). Küreselleşme ile birlikte felsefi, kültürel, toplumsal, ekonomik, siyasal, yönetsel ve teknolojik alanlarda ortaya çıkan, temel hak ve özgürlüklerin korunmasına, demokratik hukuk devlet anlayışının yaygınlaşması ve devletten bu doğrultuda beklentilerin çoğalması ilişkin gelişmeler, devlet ve toplum yapısında, önemli dönüşümler ortaya çıkarmış ve bunun devletin tanımı, rolü ve sınırları ile ilgili önemli yansımaları olmuş, bu süreçte küreselleşme ile, devletin tanımı, rolü ve sınırlılıkları konusunda, merkezîyetçi, vesayetçi devlet anlayışında, adem-i merkezîyetçi devlet anlayışına doğru bir kayma yaşanmıştır (Aktalay, 2011:61).

4.3.6.2. Bilişim Teknolojilerindeki Gelişim

Bilişim teknolojilerindeki gelişim, günümüzde sadece iç denetim uygulamalarını değil, tüm ekonomik sistemleri, ulusal ve uluslararası siyaset ve ticaret hayatını, kurum organizasyonlarını, yapılanmalarını, iş yapma şekil ve alışkanlıklarını, hatta gündelik yaşantımızı da derinden etkilemeye devam etmektedir. Bilgiye ulaşmak tarihin hiçbir döneminde bu kadar kolay olmamıştır. Friedman'ın Dünyayı düzleştiren sebepler arasında saydığı bilişim teknolojilerindeki bu değişimler, eski iş yapma alışkanlıklarını hızla değiştirerek yenilerini oluşturmakta, değişime ayak uyduramayan kurumların ise aynı hızla yok olmasına neden olmakta ve bu değişim her geçen gün daha da hızlanarak devam etmektedir (Özbek, 2012a:11).

4.3.6.3. Firma Operasyonlarının Karmaşıklaşması ve Uzmanlaşma

Özellikle 1980'li yıllardan sonra artan küreselleşme ve sonucu, gerek uluslararası finansman kaynaklarına ve pazarlara erişimin kolaylaşması nedeniyle çok sayıda lokasyonda faaliyet gösterme gerekliliği, gerekse teknolojik inovasyonların önemli verimlilik artışı sağlaması gibi etkenlerle firmaların faaliyet yapı ve yöntemlerinde önemli değişiklikler meydana gelmiş olup, söz konusu değişimler artan bir hızla devam etmektedir (Özbek, 2012a:13). Bunun sonucu olarak, örgütler büyümüş ve karmaşıklaşmıştır. Büyüyen ve karmaşıklaşan örgütlerde ne olup bittiğini bilebilmek üst yöneticinin sağlıklı karar alabilmesi için gerek ve yeter şarttır. Bu noktada iç denetim faaliyetinin, üst yöneticiye sağladığı danışmanlık ve örgütün faaliyetleri ile ilgili verdiği makul güvence önemli hale gelmiştir.

4.3.6.4. Kurumsal Yönetim Kavramındaki Gelişimler

Kurumsal yönetim en genel anlamda, geleneksel yönetim anlayışının ihtiyaçları karşılamaması kapsamında ortaya çıkan bir yönetim anlayışını ifade etmektedir (Türedi vd., 2015:55). Kurumsal yönetim, üst yönetiminin denetimi, yönlendirilmesi ve kurum üzerinde hak iddia eden diğer paydaşların (çalışanlar, müşteriler, alacaklılar, fon sağlayanlar ve devlet gibi) üst yönetimle olan ilişkilerinin bütünüdür (Koçel, 2003: 469). Kurumsal yönetim, ağırlıklı olarak halka açık şirketlerde eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk prensiplerinin güçlendirilmesi yoluyla yatırımcıların ve hissedarların haklarının korunması olarak karşınıza çıksa da son yıllarda ulusal bazda kurumsal yönetim prensipleri yaygınlanmaktadır (Özbek, 2012a:14).

4.3.6.5. Risk Yönetiminin Gelişimi

Kurum operasyonlarının gelişmesi ve daha karmaşıklaşması, kurumların kendi operasyonlarından kaynaklanan riskler dolayısıyla maruz kaldıkları zararların gittikçe artması nedeniyle, kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesini olumsuz etkileyebilecek risklerin ortaya konulması ve giderilmesi, yönetsel süreçlerin önemli bir unsuru haline gelmenin ötesinde, bir zorunluluk haline gelmiştir. Uygun bir şekilde yönetilemeyen risklerin kurumların varlıklarını ciddi ölçüde tehdit edecek boyutta zararları yol açması mümkün olup, tarih, risklerini yönetememesi nedeniyle yok olan, kurum, firma ve hatta ülkelerle doludur (Özbek, 2012a:15). Risk yönetiminin önemi ve yaşanan gelişmeler iç denetimin önemini ortaya koymuştur. İç denetim faaliyeti kapsamında, risk yönetimi süreçlerinin etkinliği değerlendirilmekte ve geliştirmeye yönelik sistematik faaliyetler yapılmaktadır. İç denetim faaliyeti, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirerek, bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır.

4.3.6.6. İç Kontrol Kavramının Gelişimi

Risk yönetiminde olduğu gibi kurum içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesinden, kurum yöneticisi ve çalışanları sorumlu olmakla birlikte iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve işlerliğinin bağımsız bir şekilde değerlendirilmesi, iç denetim faaliyetinin kapsamının en önemli unsurlarından birisini oluşturmaktadır (Özbek, 2012a:15). Kurum içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesinin önemi konusundaki gelişmeler, iç kontrol sisteminin ayrılmaz parçası olan iç denetimin gelişimine de katkı sağlamıştır.

4.3.6.7. Yanıltıcı Finansal Raporlama Eylemleri ve Yasal Ortamdaki Değişimler

Dünyada, özellikle ABD’de, 2001 yılının sonlarında meydana gelen Enron, WorldCom, Andersen, Xerox gibi şirketlerde yaşanan yanıltıcı finansal raporlama eylemleri ve organize kurumsal usulsüzlükler nedeniyle, bunların önlenmesine yönelik, yürürlüğe konulan çok sayıda yasal düzenlemenin, iç denetim mesleğini, standart ve düzenlemelerini önemli ölçüde etkilediği bilinmektedir (Özbek, 2012a:16). Enron, WorldCom ve diğer muhasebe denetim-skandalları sürecinde öne çıkan temel faktör, bağımsız denetçi tarafından onaylanan finansal tablolarda karşılaşılan hatalar ve hileler olmuştur (Pehlivanlı, 2014:12). Dolayısı ile raporlardaki bilgilerin güvenilirliği meselesi

ön plana çıkmıştır. Güvenilir bilgiler ihtiva etmeyen raporların, şeffaflık kapsamında paylaşılmasının bir anlamının olmayacağı açıktır.

4.3.7. İç Denetimle İlgili Uluslararası Kuruluşlar

1941 yılında Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün (IIA) kurulmasından sonra iç denetim, özel sektör merkezli çalışmaların odağı haline gelmiş ve iç denetim organizasyonlarının kurulmasıyla altın çağına girmiştir (Şahin, 2011:138). Dünyada iç denetim de yaşanan gelişmeler doğrultusunda bazı kurum ve örgütler tarafından iç denetim bölümlerinin işletmelerde yer almasına ilişkin çeşitli düzenlemeler yapılmıştır (Okur, 2007: 38). Kamuda iç denetimle ilgili en önemli kurumların başında, uluslararası denetim standartları geliştirmek ve ülkeler arasında denetim kültürlerini ve birikimlerini paylaşmasına olanak sağlamak amacıyla 1953 yılında kurulan, Türkiye'nin 1965 yılında üye olduğu Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI) gelmektedir. (Şahbenderoğlu, 2014:7). İç denetim alanında önemli gelişmelere yol açan ve uygulamaları yönlendiren bir başka kurum da, Uluslararası İç Denetim Standartları ve Destekleyici Kurumlar Komitesi (COSO) dir (Şahbenderoğlu, 2014:7). COSO tarafından 1992 yılında "İç Kontrol Çerçevesi" ve 2006 yılında da "Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi"nin yayınlanması, iç denetim mesleğinin gelişimine ve mesleğin önünde krizleri aşmasına yardımcı olmuştur (Pehlivanlı, 2014:10). Kamu sektöründe etkinliği artırmaya yönelik çabalarda, özel sektör yönetim tekniklerinin kullanılmasının yaygınlık kazanması, kamu sektöründe de iç denetim uygulamaların benimsenmesine sebep olmuştur (Şahin, 2011:138).

4.3.7.1. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA)

İç denetimle ilgili uluslararası kuruluşlardan ilki, 1941 yılında ABD'de kurulmuş olan Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) dır. IIA, 165 ülkede faaliyet gösteren ve 170.000 den fazla üyesi ile iç denetim mesleğinin Dünya çapında en büyük meslek örgütüdür. ABD'de 1933 yılında Menkul Kıymetler Yasası'nın çıkarılması 1941 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün kurulması iç denetime yeni bir bakış açısı kazandırmış ve muhasebe kayıtlarının doğruluğunun incelenmesinde dış denetimin yetmediğini göstermiş ve iç denetim birimleri kurulmaya başlanmıştır (Önder, 2008:31). Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, iç denetim mesleği için lisans sertifikaları, eğitim, araştırma ve teknolojik yardım sağlayan bir otorite olarak Dünya çapında tanınmakta olan Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün sloganı, "paylaşım yoluyla gelişme" olup, profesyonel iç denetim uygulamaları için uluslararası standartlar ortaya koymaktadır (İCDENETİMMERKEZİ, 09/10/2016, www.icdenetimmerkezi.com).

4.3.7.2. Uluslararası İç Denetim Standartları ve Destekleyici Kurumlar Komitesi (COSO)

İç denetimle ilgili uluslararası kuruluşlardan ikincisi, Uluslararası İç Denetim Standartları ve Destekleyici Kurumlar Komitesi" dir. İç denetim alanında önemli gelişmelere yol açan ve uygulamaları yönlendiren COSO, ABD'de muhasebe ve finans alanındaki, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü, Amerikan Muhasebe Birliği, Finansal Yöneticiler Enstitüsü, İç Denetçiler Enstitüsü, Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü sponsorluğunda 1985 yılında kurulmuştur. COSO'nun temel amacı, işletmelerde hileler, iç kontrol ve kurumsal risk yönetimi konularında rehberlik edecek

yayınlar ve raporlar hazırlayarak, işletmelerin finansal raporlamalarının doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamaktır. COSO'nun iç kontrol, risk yönetimi, kurumsal yönetim konularında hazırladığı rehberler, hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlamaktadır (Şahbenderoğlu, 2014:7).

4.3.7.3. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI)

1953 yılında kurulan, özerk, bağımsız, profesyonel ve politik olmayan bir kuruluş olan Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI), uluslararası denetim standartlarını ve ülkeler arasındaki denetim kültürünü geliştirmek amaçlamaktadır. INTOSAI bu kapsamda, bir yandan kamu sektörü denetim standartlarını belirlemek ve geliştirmek için çalışmalar yaparken diğer yandan yönetişimi teşvik edilmesi ve yerleşmesi ile ilgili çalışmalar yapmaktadır. INTOSAI genel sekreterliğinin merkezi, Avusturya Cumhuriyeti Sayıştay'ının da resmi merkezi olan Viyana'dadır. Türkiye bu kuruluşa 1965 yılında üye olmuştur.

4.3.7.4. İç Denetime İlişkin Uluslararası Hukuki Düzenlemeler

İç denetim alanında “yaşanan gelişmeler” ile sistemin sorgulanmasını, daha etkin çalışmasını sağlayıcı önlemlerin alınmasını sağlayan “krizler” arasında paralellik vardır (Pehlivanlı, 2014:20). ABD’de faaliyet gösteren Enron, WorldCom gibi uluslararası şirketlerde ortaya çıkan skandallar, iç denetimi önemli hale getirmiş ve hukuki düzenlemelerin yapılmasını zorunlu kılmıştır. Bu kapsamda ortaya çıkan rapor ve düzenlemelere kısaca değinmekte fayda vardır.

4.3.7.5. Foreign Corrupt Practices Act

ABD’de 1977 tarihli, “Yolsuzluk ve Rüşvet Önleme Kanunu” (FCPA) ile halka açık şirketlerin işlemlerinin yetkili kişilerce gerçekleştirilmesinde ve kaydı alınmasında yeterli güvence sağlayacak tatmin edici bir iç kontrol sistemi kurmalarını finansal faaliyetleri bütün ayrıntılarıyla ve doğru bir şekilde yansıtan muhasebe kayıt sistemleri oluşturmalarını öngörmesi nedeniyle birçok şirket iç denetim birimlerini kurmuş ve mevcut ölçü ve kalitelerini arttırmıştır (Aksoy, 2008:73).

4.3.7.6. Cadbury Komitesi Raporu

1991 yılında İngiltere’de Londra menkul kıymetler borsası tarafından oluşturulan ve Adrian Cadbury başkanlığında yürütülen komite çalışmaları sonucunda "The Financial Aspects of Corporate Governance - Kurumsal Yönetimin Mali Görünümü" ismiyle hazırlanan, daha sonra komite başkanının ismiyle "Cadbury Komitesi Raporu" olarak anılan, kurumsal yönetim standartlarını iyileştirmeye ve finansal raporlama ile denetime duyulan güveni arttırmaya yönelik öneriler geliştiren ve daha sonra 1992 yılında yayımlanan rapordur. Bu rapor kapsamında borsada işlem gören şirketlere, işletmenin faaliyetlerini ve kontrollerini düzenli olarak izlemek ve etkinliğini arttırmak amacıyla, iç denetimin komisyonu kurmaları tavsiye edilmiştir (Okur, 2007:39).

4.3.7.7. The Turnbull Raporu

1999 yılında “İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü” (ICAEW - The Institute of Chartered Accountants in England - Wales) isimli örgüt tarafından hazırlanan, “İç Kontrol Birleştirilmiş Kurallar Üzerine Yönetim Kurulu Üyeleri Rehberi” (Internal Control, Guidance Directors on the Combined Code) başlığıyla yayınlanan, daha sonradan “The Turnbull Report” adıyla anılmaya başlanan ve Londra hisse senetleri borsasında işlem gören şirketlerin, “iyi yönetim” ilkesine ve bu konudaki mevzuata bağlılığını sağlamayı hedefleyen, kurumsal yönetim ve risk yönetimi açısından iç denetim bölümünün rolü ve gerekliliği üzerinde duran rapordur (Okur, 2007:40). Bu rapor kurum hedeflerinin belirlenmesi, iç kontrol sisteminin risk odaklı yürütülmesi çerçevesinde risk tanımlamaları, risk değerlendirmeleri, organizasyon içinde iç denetimin rolü, üst yönetim-denetim komitesi ve diğer bilimler arasındaki ilişkilere yoğunlaşmıştır (Pehlivanlı, 2014:11).

4.3.7.8. Basel Düzenlemeleri

1974 yılının Aralık ayında “Bankacılık Düzenleme ve Denetim Uygulamaları Komitesi” (Committee on Banking Regulations and Supervisory Practices) adıyla oluşturulan komitenin görevleri, iç denetim prensiplerinin oluşturulması, üye ülkelerin problemleri bankalarının tespit edilmesi, genel olarak gözetim ve denetim otoritelerince bankaların işletim sistemlerini değerlendirirken uyguladıkları yöntemlerin araştırılarak uygulamada birliğin ve eşgüdümün sağlanması ve iç denetimin etkinliğinin sağlanması, şeklinde özetlenebilir (Okur, 2007:41).

4.3.7.9. COSO Raporu

COSO, finansal raporlamanın kalite ve standartlarını geliştirmek amacıyla ABD kaynaklı bir kaç kurumun 1985 yılında hayata geçirdikleri organizasyonun adıdır. Bu komite, 1992 yılında “Internal Control-Integrated Framework” raporu ile iç kontrolün tanımı ve standartlarını belirlemiş, 2004 yılında “Enterprise Risk Management-Integrated Framework” (Kurumsal Risk Yönetimi- Bütünleşik Çerçeve) (COSO Raporu) adlı raporu ile iç kontrol tanımını yapmış, iç denetçilerin, yeterli etkin ve verimli iç kontrol sistemi kurulması, işletilmesi ve geliştirilmesinde, önemli bir rol oynadıkları vurgulanmıştır (Okur, 2007:41). Söz konusu rapor risk yönetimi, iç denetimin etkinliği ve tarafsızlığı gibi konularda, kurumlara kaynak teşkil etmekte olup, iç denetim organları tarafından yol haritası olarak kabul görmektedir.

4.3.7.10. Sarbanes- Oxley Yasası

ABD’de Enron skandalından sonra, güvenleri büyük ölçüde sarsılmış yatırımcıların, sermaye piyasasına olan güvenlerini yeniden tesis etmek amacıyla Senatör Sarbanes Oxley tarafından 2002 yılında hazırlanan ve “Sarbanes-Oxley Yasası” olarak anılan yasadır. Bu yasa yatırımcıların daha doğru bilgilendirilmesini sağlamak, yatırımcıların haklarını korumak, bu noktada şirket yönetiminin sorumluluğunu arttırmak, denetim komitesinin gözetim ve denetim sorumluluğunu geliştirmek ve denetçilerin şirket yönetiminden bağımsızlığını sağlamak, gibi amaçlar edinmiştir (KGK, 14/04/2016, www.kgk.gov.tr). Sarbanes-Oxley yasası muhasebe temelli olmanın yanısıra yolsuzluklar nedeniyle halka açık şirketlerin yönetimlerine

sorumluluk yükleyen, şirket yöneticileri ile ilgili çok ciddi bir takım suçların tanımlandığı ve cezaların öngörüldüğü bir kurumsal yönetim yasası olup ABD'deki halka açık şirketlerin kurumsal yönetim sistemlerinin güçlendirilmesine sağlamaya yönelik düzenlemeleri içermektedir (Pehlivanlı, 2014:20). Yasa şirket yönetim kuruluna, işletmede iç kontrol sistemi oluşturma hükümlülüğü getirmektedir. Yasanın 404. maddesine göre, işletme yönetimi finansal raporlama için yeterli iç kontrolleri oluşturmadan, uygulanmasını sağlamadan ve bu kontrollerini etkinliğinin değerlendirildiği yıllık iç kontrol raporunu yayınlamaktan, sorumludur (Okur, 2007:42).

4.3.8. İç Denetimle İlgili Ulusal Kuruluşlar

İç denetimle ilgili iki ulusal kuruluştan bahsedilebilir. Bunlardan biri olan Türkiye İç Denetim Enstitüsü iken diğeri KMYKK'nın 67. maddesine göre, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere kurulan İç Denetim Koordinasyon Kurulu'dur.

4.3.8.1. Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)

Dernek statüsünde örgütlenerek, Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün (IIA) akredite edilmiş Türkiye şubesi olarak, faaliyetlerine başlayan TİDE, 1995 yılında kurulmuştur. ECIIA ve IIA Üyesi olan TİDE, Düzenlediği mesleki toplantılar eğitimler iletişim seminerleri sunduğu kariyer fırsatları ile iç denetim mesleğinin örgütlenmesini ve iç denetim meslek mensuplarının eğitim ve iletişimini sağlamaktadır. TİDE, IIA tarafından yayınlanan Uluslararası İç Denetim Standartlarını (UIDS) Türkiye'de yayınlamakta, uluslararası iç denetçilik sertifikası (CIA) ve bunun gibi uluslararası geçerliliği olan, uluslararası kontrol öz değerlendirme uzmanlığı sertifikası (CCSA), uluslararası mali hizmetler denetçisi sertifikası (CFSA), uluslararası kamu denetçisi sertifikası (CGAP) sınavlarının Türkiye'de yapılmasını sağlayarak, iç denetim mesleğinin gelişmesine ve yerleşmesine katkı sağlamaktadır (Okur, 2007:29).

4.3.8.2. İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK)

Kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere kurulan İDKK, İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmekle görevlidir. Bunun yanında uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek İDKK'nın bir başka görevidir. Ayrıca iç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak, kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak ve idarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Hazine ve Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak İDKK'nın görevleri arasındadır. Son olarak, KMYKK'nın, İDKK'nın görevlerini düzenleyen 67. maddesine eklenen "kalite güvence ve geliştirme programı düzenleme ve yönetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek" bendi ile İDKK'ya iş denetim birimlerini kalite güvencesi kapsamında değerlendirme görevi verilmiştir (Koçdemir, 2006:82). İç denetimde kalite güvence ve geliştirme konusunun ne olduğu uluslararası standartlar çerçevesinde değerlendirilmelidir. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü tarafından yayınlanan iç denetim standartları çerçevesinde iç denetimde kalite,

bir kuruluşun, açıkça bilinen ve muhtemel ihtiyaçları karşılama yeterliliğini etkileyen tüm özelliklerinin bileşimi olarak tanımlanmaktadır (Koçdemir, 2006:83). İDKK'nın görevleri, KMYKK'nın 67. Maddesinde topluca sayılmıştır.

4.3.9. İç Denetime İlişkin Ulusal Hukuki Düzenlemeler

Türkiye'de iç denetim ile ilgili, Sermaye Piyasası Mevzuatı, Bankacılık Kanunu, Sigortacılık Mevzuatı, 6102 sayılı TTK ve KMYKK kapsamında çeşitli hukuki düzenlemeler yapılmıştır (Okur, 2007:30).

4.3.9.1. Sermaye Piyasası Mevzuatında İç Denetim Sistemi

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından “bağımsız denetim standartları” ve “kurumsal yönetim ilkeleri” yayınlanmış ve direkt olarak iç denetime veya iç kontrole yönelik herhangi bir düzenleme yapılmamıştır (Pehlivanlı, 2014:2 5). Ancak sermaye piyasasında faaliyet gösteren şirketler için öncelikle uygulanacak olan kanun olan Sermaye Piyasası Kanunu'nun, iç denetçilerin işlevlerine etkisini bırakacak bağımsız dış denetimi zorunda kılmış olması, iç denetimin kaldırıldığı anlamına gelmez (Önder, 2008:42). SPK sisteminde iç denetim denildiği zaman başlı başına bir tebliğ düzenlemesi bulunmamakla birlikte SPK, Sermaye Piyasası Mevzuatı'na tabi işletmeler için, uluslararası genel kabul görmüş iç denetim ilkelerine göre, iç kontrol ve iç denetim standartları öngörmektedir.

4.3.9.2. Bankacılık Kanununda İç Denetim Sistemi

19/10/2005 tarih ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 29. maddesine göre, bankalar, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi, kontrolünün sağlanması, faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu ve değişen koşullara uygun, tüm şube ve konsolidasyona tâbi ortaklıklarını kapsayan yeterli ve etkin bir iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemi kurmak ve işletmekle yükümlüdürler. Bankaların etkin bir iç denetim sistemi kurmakla yükümlü olduğuna vurgu yapan 5411 sayılı Bankacılık Kanunu, iç denetçilerden bahsetmemiş, iç denetim faaliyetinin müfettişler tarafından yerine getirileceğine vurgu yapmıştır. Kanunun 32. maddesine göre, bankalar bütün birim, şube ve konsolidasyona tâbi ortaklıklarını kapsayan bir iç denetim sistemi kurmak zorundadır. Bu çerçevede, faaliyetlerin mevzuata, ana sözleşmeye, iç düzenlemelere ve bankacılık ilkelerine uygunluğu, banka müfettişleri tarafından denetleneceği ve iç denetim faaliyetlerinin, tarafsız ve bağımsız bir şekilde, gerekli meslekî özen gösterilerek, yeterli sayıda müfettiş tarafından yerine getirileceği belirtilmektedir. Yine aynı Kanunun 30. maddesine göre, bankalar, iç kontrol sistemi kapsamında, faaliyetlerinin mevzuata, iç düzenlemelerine ve bankacılık teamüllerine uygun olarak yürütülmesini, muhasebe ve raporlama sisteminin bütünlüğünü, güvenilirliğini ve bilgilerin zamanında elde edilebilirliğini her seviyedeki personeli tarafından uyulacak ve uygulanacak sürekli kontrol faaliyetleri ile sağlamakla görevlidir. Bankalar bu görevlerin fonksiyonel ayrımlarını, yetki ve sorumlulukların paylaşımını, fon ödemelerini, banka işlemlerinin mutabakatını, varlıkların korunmasını ve yükümlülüklerin kontrol altında tutulmasını temin etmek, maruz kalınan her türlü riskin tanınması, değerlendirilmesi ve yönetimi için gerekli alt yapıyı hazırlamak ve yeterli iletişim ağını oluşturmak zorundadır.

01/11/2006 tarihinde yayınlanan, Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmeliğin, “İç Denetim Sistemi” başlığını taşıyan üçüncü kısımda yer alan, 21. maddesine göre iç denetim sisteminin amacı, “...üst yönetime banka faaliyetlerinin Kanun ve ilgili diğer mevzuat ile banka içi strateji, politika, ilke ve hedefler doğrultusunda yürütüldüğü ve iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerinin etkinliği ve yeterliliği hususunda güvence...” sağlamaktır (BDDK, 24/04/2016, www.bddk.org.tr). KMYKK’da olduğu gibi 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu’na göre de iç denetim, iç kontrol faaliyetinin ayrılmaz parçasıdır. İç denetim faaliyeti bankalarda, yönetim kuruluna bağlı olarak çalışacak iç kontrol birimi ve personeli tarafından yerine getirilirken; kamu yönetiminde ise, görevinin bağımsızlığının bir sonucu olarak asli görevleri haricinde başkaca görev verilemeyeceği KMYKK’da belirtilen, üst yöneticiye bağlı olarak çalışan, iç denetim biriminde görevli iç denetçiler tarafından yerine getirilmektedir.

4.3.9.3. Sigortacılık Mevzuatında İç Denetim Sistemi

Sigortacılık mevzuatının kaynağı olan ve 50 yıla yakın süredir kullanılan, 21/12/1959 tarihli 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu kaldırılmış, yerine 14/06/2007 tarih ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu çıkarılmıştır. 14/06/2007 tarih ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu’nun 4. maddesine göre sigorta şirketleri ile reasürans şirketleri, tüm iş ve işlemlerinin, sigortacılık mevzuatı ve ilgili diğer mevzuata, şirketin iç yönergeleri ile yönetim stratejisi ve politikalarına uygunluğunun sürekli kontrol edilmesi, denetlenmesi ile hata, hile ve usulsüzlüklerin tespiti ve önlenmesi amacıyla iç denetim ve risk yönetimini kapsayacak şekilde etkin bir iç kontrol sistemi kurmak zorundadır (MEVZUAT, 22/04/2016, www.mevzuat.gov.tr).

5684 sayılı Sigortacılık Kanunu’na göre sigorta şirketleri ile reasürans şirketleri, tüm iş ve işlemlerinin, sigortacılık mevzuatı ve ilgili diğer mevzuata, şirketin iç yönergeleri ile yönetim stratejisi ve politikalarına uygunluğunun sürekli kontrol edilmesi, denetlenmesi ile hata, hile ve usulsüzlüklerin tespiti ve önlenmesi amacıyla iç denetim ve risk yönetimini kapsayacak şekilde etkin bir iç kontrol sistemi kurmak zorundadır. KMYKK’da olduğu gibi 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu’na göre de iç denetim, iç kontrol faaliyetinin ayrılmaz parçasıdır. İç denetim faaliyeti bankalarda, sınırları HMB tarafından belirlenen alanlarla sınırlı olmak üzere, iç kontrol sistemlerinin yürütülmesi, dışarıdan hizmet alımı yoluyla da yapılabilirken, kamu yönetiminde, görevinin bağımsızlığının bir sonucu olarak asli görevleri haricinde başkaca görev verilemeyeceği KMYKK’da belirtilen, üst yöneticiye bağlı olarak çalışan, iç denetim biriminde görevli iç denetçiler tarafından yerine getirilmektedir.

4.3.9.4. Türk Ticaret Kanununda İç Denetim Sistemi

Ticaret mevzuatının kaynağı olan ve 50 yıla yakın süredir kullanılan, 29/06/1956 tarihli 6762 sayılı TTK kaldırılmış, yerine 13/01/2011 tarih ve 6102 sayılı TTK çıkarılmıştır. Yeni TTK, “Kurumsal Yönetim İlkeleri”, “Denetim Komitesi”, “Uluslararası Muhasebe Standartları” ve “İç denetim” gibi bir takım çağdaş düzenlemeleri kapsamaktadır (Pehlivanlı, 2014:27).

13/01/2011 tarih ve 6102 sayılı TTK’nın 388. maddesine göre denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378. maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile

komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte yönetim kuruluna sunar (MEVZUAT, 22/04/2016, www.mevzuat.gov.tr). Yönetim kurulunun bu sorumluluğu, denetçi vasıtasıyla yerine getirmesi, etkin bir iç denetim mekanizmasının kurulması ile mümkündür. İç denetim faaliyeti ile muhasebe ve mali raporlama sisteminin işlerliği, güvenilirliği, iç kontrollerin yerindeliği, risk yönetiminin etkinliği, makul bir güvence ile sağlanabilecektir. Buna göre iç denetimin, kurumsal yönetimin bir parçası olarak, yönetim içine alındığını söylenebilir (Önder, 2008:39). KMYKK'da olduğu gibi, 6102 sayılı TTK'da riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için üst yönetime sorumluluk yüklemektedir. 6102 sayılı TTK bu sorumluluğu şirketin yönetim kuruluna yüklemektedir.

4.3.9.5. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK)

İç denetimle ilgili ulusal hukuki düzenlemelerin başında KMYKK gelmektedir. Devlet mallarının muhasebesi ve denetiminin kaynağı olan ve 80 yıla yakın süredir kullanılan, 26/05/1927 tarihli 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu (MUK) kaldırılmış, yerine 24/12/2003 tarih ve 5018 sayılı KMYKK çıkarılmıştır. KMYKK 2003 yılı sonunda yasalaşması olmasına rağmen uygulamasına yönelik karşılaşılan çeşitli sorunlar ve ikincil mevzuat hazırlanamaması nedeniyle yürürlüğe giriş tarihi 2 kez ertelenmiş ve uygulamaya başlamadan önce kanunda görülen hata ve noksanlıklar gidermeye yönelik 5436 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile önemli ölçüde değişikliğe uğramıştır (Umay, 2006:45). KMYKK (22/12/2005 tarih ve 5436 sayılı Kanunla değişik) 01/01/2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bir sonraki başlıkta KMYKK'da iç denetim sistemi hakkında detaylı bilgi verilecektir.

4.4. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda İç Denetim Sistemi

Bu araştırmanın odak noktalarından biri, iç denetim faaliyetidir. İç denetim faaliyeti ise, YKY ve yönetim anlayışı kapsamında şeffaflığın sağlanmasında önemli bir araçtır. İç denetim faaliyeti sonucu ulaşılan sonuçlardan üst yönetici tarafından uygun görülenler, uygulamada kamu kurum ve kuruluşlarının her yıl yayınladıkları faaliyet raporlarına temel teşkil etmektedir. İç denetim faaliyeti ile ilgili, Türkiye'deki temel mevzuat KMYKK'dır. Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde standart bir uygulama olan iç denetim, kamu maliyesinde bir reform niteliğinde sayılan KMYKK ile mevzuatımıza girmiştir (Okur, 2007:35). KMYKK ile mevzuatımıza giren iç denetim faaliyetini farklı boyutları ile incelemek faydalı olabilir. Bu kapsamda ilk olarak KMYKK'da öngörülen iç denetim faaliyeti, devamında KMYKK'nın ortaya çıkış nedenleri ve son olarak KMYKK'nın iç denetimle ilgili gerekçesi açıklanacaktır.

KMYKK yürürlüğe girene kadar, HMB gibi kendi özel kanunları gereği teftiş kurulu dışında denetim birimi ihdas edilmiş kamu idareleri hariç, diğer kamu idarelerinde, "iç" denetim genellikle, 3046 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun kapsamında oluşturulan "Teftiş Kurulları" vasıtası ile olmaktadır (MEVZUAT, 22/04/2016, www.mevzuat.gov.tr). Ancak, kamu idarelerinde gelirlerin, giderlerin ve mal varlıkların denetimi için ayrı ayrı birimler oluşturularak, hiyerarşi içinde yapılan bu "iç" denetimi, bugünkü anlamda "iç denetim" olarak kabul etmek mümkün değildir (Önder, 2008:66). KMYKK ile kamu yönetimi bütçeleri uluslararası tanımlamalara uygun olarak yeniden sınıflandırılmakta, bütçenin kapsamı

genişletilerek parlamentonun bütçe üzerindeki denetimi artırılmakta, kamu yönetiminde muhasebe birliği sağlanmakta, orta vadeli harcama çerçevesi, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, iç kontrol ve iç denetim gibi çağdaş mali yönetim ve kontrol uygulaması sisteme dahil edilmektedir (Öztürk, 2013:204). KMYKK ile;

- Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider, tahsilat, ödeme, nakit planlaması ve borç yönetimi Hazine birliğini sağlayacak şekilde yürütülmesi esası getirilmiştir.
- Her türlü iç ve dış borçlanma, yurt dışından hibe alınması, borç ve hibe verilmesi ve bunlara ilişkin geri ödemeler, Hazine garantileri, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususlarda 9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı, 28.3.2002 tarihli ve 4749 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanması esası getirilmiştir.
- Bütçenin kapsamı genişletilmiştir.
- Çok yıllık bütçeleme anlayışı getirilmiştir.
- Yatırımlarda, Sayıştay ve HMB'nin vizesi kaldırılmıştır.
- Kamu hesapları hakkında kamuoyunu bilgilendirme anlayışı getirilmiştir.
- Bütçe uygulamalarında emir veren ile uygulamanın içerisinde olanlara sorumluluk getirilmiştir.
- Kamu hesaplarına standart bir muhasebe sistemi getirilmiştir.

Bunun dışında KMYKK'nın eksikliklerine bakıldığında, kalkınma planları ile bütçeler arasında kuvvetli bir bağ kurulamaması, bazı mali işlemlerin bütçelerde yer almaması, bütçe uygulamalarının mali yılla sınırlı olması ve çok yıllık bütçeleme sisteminin olmaması sistemin başlıca eksiklikleri olarak ön plana çıkmaktadır. KMYKK'da harcama ile ilgili yetkililerin isimlerinde de değişikliğe gidilmiştir. Bu değişiklikler aşağıdaki tabloda görülebilir:

Tablo 4.1.. Harcama ile İlgili Yetkililerin Karşılaştırması

1050 Sayılı MUK'a Göre Yetkililer	5018 Sayılı KMYKK'ya Göre Yetkililer
İta Amiri	Harcama Yetkilisi
Tahakkuk Memuru	Gerçekleştirme Görevlisi
Sayman	Muhasebe Yetkilisi

26/05/1927 tarihli MUK'da "sayman" olarak isimlendirilen görevliler KMYKK kapsamında "muhasebe yetkilisi" olarak isimlendirilmiştir. MUK'da daha geniş yetki ve sorumlulukları olan saymanın, yetki ve sorumlulukları KMYKK kapsamında daraltılmıştır. KMYKK kapsamında muhasebe yetkililerinin sorumlulukları, belgelerin muhafazası ve hesapların verilmesi konusunda üst yönetici ile birlikte görevli ve sorumlu olmak şeklinde, sınırlı ve kusurlu sorumluluktur. (Kızılkaya, 2006:20). Ayrıca KMYKK'da, harcama yetkilisi ve muhasebe yetkilisinin aynı olamayacağı da belirtilmiştir. Diğer taraftan mali hizmetler biriminin yapısı, teşkilat kanunlarında gösterilecek olmakla birlikte, mali hizmetler biriminin çalışma usul ve esasları, idarelerin teşkilat yapısı dikkate alınmak ve stratejik planlama ve bütçe ve performans programı, muhasebe-kesin hesap ve raporlama ile iç kontrol fonksiyonlarının ayrı alt birimler tarafından yürütülebilmesini sağlayacak şekilde, HMB'ce hazırlanacak yönetmelikle belirlenmesi öngörülmüş ve bu hususlara ilişkin olarak "Mali Hizmetler Biriminin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" de hazırlanmıştır (Kızılkaya, 2006:21).

Genel olarak, kamu kaynaklarının planlı ve hedefler doğrultusunda etkili ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasına hesap verebilirliği ve mali şeffaflık hedefleyen ve Türk kamu mali yönetiminin anayasası olarak nitelendirilen KMYKK ile, dar olan bütçe kapsamı genişletilmiş çoğunluğu tek kişide olan yetki ve sorumluluklar yeniden tanımlanmış iç kontrol ve ön mali kontrol stratejik planlama performans esaslı bütçeleme tahakkuk esaslı muhasebe ve iç denetim gibi kurumun iç kontrol yapısı ile ilgili ve hesap sormayı kolaylaştıran kavramlar sisteme katılmış, bütçelemeye ve raporlama ilişkin analitik yaklaşımlar benimsenmiş ve bunlara paralel olarak, kamu mali yönetimi iç ve dış denetim şeklinde örgütlenmesi kurala bağlanarak denetiminde çok başlılığın önüne geçirmeye yönelik düzenlemeler yapılmıştır (Altıntaş ve Türkyener, 2012:3). KMYKK, yürürlüğe girdiği şekliyle, “Kamu İç Mali Kontrol Sistemi, Dış Denetim ve AB fonlarının Korunması” alt başlıklarından oluşan, Avrupa Birliği müktesebatının 32 numaralı “Finansal Kontrol” ana başlığına paraleldir (Pehlivanlı, 2014:24). KMYKK bir bütün olarak değerlendirildiğinde, yeni kamu mali yönetim sisteminin temel prensiplerini; hesap verebilirlik (KMYKK, md 8), şeffaflık (KMYKK, md 7), kaynakların kullanımında verimlilik ve etkinlik (KMYKK, md 8,10,11,32 ve 48) şeklinde sıralanabilirken, yeni kamu mali yönetim sisteminin temel müesseselerini; performans esaslı bütçe (KMYKK, md 9), iç kontrol ve iç denetim (KMYKK, md 55-67), mali disiplin olarak ifade edilen bütçe ve muhasebe uygulama birliği (KMYKK, md 5) ve strateji odaklı mali hizmet birimleri (KMYKK, md 60) şeklinde sıralayabiliriz (Can vd., 2015:9):

Yeni mali yönetim kanunuyla getirilen bu sistemin kamu kurumlarında tam olarak benimsenmesinin gözetilmesi ve etkin hesap sormaya yönelik geniş bir dış denetim güvencesi sağlama görevi de Sayıştay’a verilmiştir (Altıntaş ve Türkyener, 2012:3). 1927 tarihli MUK’un, uluslararası uygulamalara uzak kalması, iç kontrol süreçleri ve iç denetime yönelik hükümlerinin bulunmaması, teftiş sisteminin mali alanlarla sınırlı kalmasına yol açmıştır (Önder, 2008:67). İç denetim birimleri tarafından, ilgili kamu yönetimlerinin faaliyetlerinin, hukuka uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetimi, sistem denetimi ve bilgi teknolojileri denetimi yapılmaktadır. İç denetim birimi sayesinde kaynaklarının ekonomik, etkili ve verimli kullanılması sağlanmakta, en riskli süreçlerde yönetim ve danışmanlık faaliyetini gerçekleştirerek, kontrol ve risk yönetimi süreçleri ile kamu yönetimlerinin etkinliklerinin artırılması amaçlanmaktadır (Öztürk, 2013:205).

4.4.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun Amacı

24/12/2003 tarih ve KMYKK’nın 1. maddesine göre bu kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali şeffaflığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir. KMYKK, düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri bünyesinde iç denetimin kurulmasına öngörmektedir (Öztürk, 2013:204). KMYKK ile kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını, hesap verebilirliği ve şeffaflığı sağlamak hedeflenmiştir. KMYKK mali işlem ve eylemler hakkında doğru ve kapsamlı bir çerçeve çizmektedir. Ancak, bir mali usul kanunu niteliğindeki KMYKK’nın, MUK’dan farklı olarak, mali yönetim yapısı da düzenlediği anlaşılmaktadır. MUK esas olarak mali usul düzenlemekte, mali yetki ve sorumluluklar

idari yapıya bağlı görevler olarak tanımlanmakta idi. Öte yandan, MUK'da yer almamış ve yerleştirilmemiş olan mali şeffaflık, hesap verebilirlik ve raporlama işlevlerinin KMYKK'da yer aldığı gözükmemektedir. Mali işlemlerin uzantısı olarak görünebilecek bu faaliyetlerin, görevin/hizmetin ölçümlenebilmesi bakımından pekala idari-siyasi nitelikli faaliyetler olduğu, konunun mali hukuk konusu olmaktan çok, yönetim hukuku sorunu olduğu da ileri sürülen bir düşüncedir (Saraç, 2006:127). KMYKK'nın 2. maddesine göre, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsar.

KMYKK'nın 5. kısmı iç kontrol sistemi başlığını taşımakta, iç denetime faaliyeti ile ilgili standartları içermekte, 55. maddesi iç kontrolün tanımı, 56. maddesi iç kontrolün amacı ve 63, 64, 65, 66 ve 67. maddeleri, iç denetim, iç denetçinin görevleri, iç denetçinin nitelikleri ve atanması, İDKK'nın görevleri hakkındadır (Pehlivanlı, 2014:24). KMYKK'nın 55. maddesine göre iç kontrol, idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür. Görev ve yetkileri çerçevesinde, mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler HMB'ce, iç denetime faaliyeti ile ilgili standartlar ise İDKK tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bunlar ayrıca, sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verir (MEVZUAT, 22/04/2016, www.mevzuat.gov.tr).

4.4.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Ortaya Çıkışı Nedenleri

Kamu mali yönetim sistemimiz 1927 yılında çıkarılan MUK ile düzenlenmiş, söz konusu Kanun az sayıda değişiklikle KMYKK yürürlüğe girene kadar yürürlükte kalmış ve kamu mali yönetimini düzenleyen temel kanun olma niteliğini sürdürmüştür. 1927 yılından bu yana gerek kamu mali yönetiminde, kamu idarelerinin sayı, nitelik ve teşkilatlanmalarına bağlı olarak önemli değişiklikler meydana gelmiş olması, gerekse dünyada kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi konusunda önemli gelişmeler yaşanması bir değişimi gerekli kılmıştır. KMYKK'nın yürürlüğe girmesi ile, bütçe türlerinin, Avrupa Birliği müktesebatına ve uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi kapsamında katma bütçe uygulamasından vazgeçilmiş ve kamu idarelerinde genel bütçe ve özel bütçe esasına göre bir sınıflamaya gidilmiştir. Bu kapsamda bazı teknik ibare ve ifadelerde düzenlemeler yapılmış, iç kontrol sistemi yeniden tanımlanarak daha kapsayıcı hale getirilmiş ve işlem sürecinin hızlandırılmasını ve etkinliğini sağlamak üzere mali hizmetler biriminin görev, yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmiştir. Bunda kalkınma planları ile bütçeler arasında sıkı bir bağ kurulamaması, bazı mali işlemlerin bütçelerde yer almaması, bütçe uygulamalarının mali yılları sınırlı olması ve çok yıllık bütçeleme sisteminin olmaması gibi sistemin başlıca eksikliklerinin yanında mevcut bütçe sınıflandırması ve muhasebe sisteminin, kamu gelir ve giderleri konusunda, hem mali denetime hem de kamuoyuna istenilen bilgilerin ayrıntılı olarak sunulmasına teknik olarak imkân vermemesi de etkili olmuştur. KMYKK ile bütçe kapsamının genişletilmesi suretiyle bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması, mali yönetimde şeffaflığın sağlanması, sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama

sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve bu suretle çağdaş gelişmelere uygun yeni bir kamu mali yönetim sisteminin oluşturulması öngörülmüştür. 1/692 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonunun, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı Gerekçesi” ile ilgili 4735 sayılı ve 23/10/2003 tarihli raporunda önerildiği şekliyle, bütçe hakkının kullanımında etkinliği sağlamak için, TBMM’nin onayına sunulacak Merkezi İdare Bütçe Kanunu (MİBK) ile kapsamı genişleyen bütçe ile ilgili aşağıdaki düzenlemeler getirilmektedir (TBMM, 21/07/2020, www.tbmm.gov.tr):

1. Bütçe türleri ile ilgili yapılan düzenlemeler kapsamında, katma bütçe kaldırılmaktadır. İdarelerin bütçe yönünden, genel bütçe ve özel bütçe şeklinde yeniden tanımlanıyor ve sınıflandırılıyor. Katma bütçeli idareler, idari ve mali durumuna göre genel bütçeli ya da özel bütçeli idare haline getirilmektedir. Ayrıca, döner sermaye işletmeleri ve fonların gelir ve giderlerinin ilgili oldukları idare bütçesine dahil edilmesi sağlanmakta, bunların belirli bir süre sonunda tasfiye edilmesi öngörülmektedir.
2. Kamu idarelerinde tüm gelir ve giderlerin bütçelerde yer alması sağlanmakta, bu kapsamda idarelerin bütçe dışında gelir elde edilmesi ve gider yapılması önlenmektedir.
3. Genel idareye kapsamındaki idarelerinin bütçeleri ile ilgili son iki yıla gerçekleştirmeleri ile takip eden iki yıla ait gelir/gider tahminlerinin MİBK’nın ekinde gösterilmesi öngörülmüştür.
4. Yerel yönetimlerin ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe rakamları TBMM’ye sunulmaktadır.
5. KMYKK’da sayılan sınırlı haller dışında düzenleyici ve denetleyici kurumlar, KMYKK kapsamı dışında tutularak mali özerkliklerinin korunması amaçlanmaktadır.
6. Vergi istisna, muafiyet ve indirimleri kapsamında tahsilinden vazgeçilen gelirlerin cetveli MİBK’a eklenmektedir.
7. Bütçe hazırlama sürecine erken başlanarak etkinliğin artırılması hedeflenmektedir. Bunu destekleyecek şekilde idarelerdeki plan-bütçe ilişkisi güçlendirmek için, idarelerin stratejik plan hazırlamaları ve bütçelerini bu plana dayandırmaları öngörülmektedir.
8. İdarelerin iç kontrol sistemi oluşturmaları sağlanarak bütçe uygulama sürecindeki insiyatiflerinin artırılması amaçlanmaktadır.
9. KMYKK kapsamında idarelerde mali işlemlerin, mali hizmetler birimleri tarafından yapılması öngörülmektedir. Bütçe sınıflandırmasında ödenek tahsis edilen yöneticiler harcama yetkilisi olarak karar vermeye yetkili olacak, iş ve işlemler harcama yetkilisi tarafından verilen harcama talimatı üzerine gerçekleştirme görevlileri tarafından yerine getirilecektir. Bu kapsamda saymanların ödeme aşamasındaki uygunluk denetimi yapma görevleri sona erdirilerek, bunun yerine kamu idaresi başkanına bağlı olarak çalışacak mali kontrol yetkilisine, harcama sürecinin belirli aşamalarında kontrol görevi verilmektedir.
10. KMYKK ile mali yönetimde şeffaflığın sağlanması hedeflenmektedir. Bu kapsamda, sağlıklı bir hesap verme mekanizmasının kurulması, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılması sırasında gerekli

bilginin gerekli zamanda verilmesi suretiyle kamuoyu denetiminin sağlanması, kamu hesaplarının uluslararası standartlara uygun bir muhasebe düzenine göre tutulması sağlanmaktadır. Diğer taraftan, kamu idarelerince idare faaliyet raporu, mahalli idareler için İçişleri Bakanlığı'nca değerlendirme raporu ve HMB'ce genel faaliyet raporu düzenlenmesi öngörülmekte, ayrıca diğer yöntemlerle mali yönetim verilerinin ve mali istatistiklerin düzenli olarak kamuoyuna açıklanması hedeflenmektedir.

11. KMYKK ile Sayıştay'ın harcama öncesi vize ve tescil işlemleri kaldırılmakta, HMB'ce yapılan taahhüt ve sözleşme tasarılarının vizesi işlemi ise yönetsel sorumluluk ve mali kontrol yetkisinin paylaştırılması ilkesi çerçevesinde kamu idarelerine bırakılmaktadır. Bu kapsamda bir yandan bütçe işlemleri hızlandırılırken, diğer taraftan Sayıştay'ın dış denetim organı olarak harcama sonrası denetime odaklanması sağlanmaya çalışılmaktadır. Yine bu kapsamda, genel idareye dahil kamu idarelerinin tamamı, dış denetim kapsamına alınmaktadır.

Bu kapsamda kamu idarelerinin etkin, verimli ve hesap verebilirlik ilkelerine göre yönetilmesinin önemi ortaya çıkmaya başlamakta, kamu idarelerinin kendi içinde, işi kaynağından çözecek tedbirlerin de alınmasını gerektirmektedir. İdarenin tümü hakkında kapsamlı bilgiye sahip olmayan üst yöneticilerin, problemi kaynağında çözmek ve idarelerinin genel durumuna ilişkin sistematik ve sürekli bilgiye ulaşmak istemeleri, iç denetim birimlerinin ortaya çıkmasında etkili olmuştur (Önder, 2008:69).

4.4.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun İç Denetimle İlgili Gerekeçesi

YKY anlayışı kapsamında devletin asli fonksiyonlarına dönmesindeki gerekçelerden biri, devletin kıt kaynakları verimli ve etki bir şekilde kullanamamasıdır. KMYKK'nın iç denetimle ilgili gerekçesi de, kaynak kullanımında etkinliğe, kamuda mali yönetim ve şeffaflığın sağlanmasına ve sağlıklı bir hesap verme mekanizması kurulmasına vurgu yapmaktadır. KMYKK'nın genel gerekçesinde, bu kanun ile bütçe kapsamının genişletilmesi suretiyle, bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğinin artırılması, mali yönetim ve şeffaflık sağlanması, sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde, yetki ve sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve bu suretle çağdaş gelişmelere uygun bir yeni kamu mali yönetim sisteminin oluşturulmasının amaçlandığı belirtilmektedir (Can vd., 2015:9). KMYKK'nın iç denetim başlıklı 63. maddesinde, kamu idarelerinde yapılacak iç denetim tanımlanmakta ve ne şekilde yürütüleceğini açıklanmaktadır. Bu şekilde, Türk kamu iç kontrol sisteminde uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarına uygun iç denetim müessesesi kurulmaktadır (Dedeoğlu, 2014:1249).

4.5. Kamu Sektöründe Performans Değerlendirmesinde İç Denetim Raporlarının Rolü

Kamu kurumlarında çalışan personelin ve örgütün performansını değerlendirmek amacıyla başvuru performans denetimi, geleneksel denetim türlerine göre yeni bir denetim türü olarak ortaya çıkmaktadır. Performans değerlendirmesi, yönetimin bütün

kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir (İDKK, 29/01/2019, www.idkk.gov.tr). Performans değerlendirilmesi ile, bir kamusal faaliyete ait bir programın, bir projenin veya bir sürecin, etkinliği, ekonomikliği ve verimliliği ölçülmeye çalışılmaktadır. Bu kapsamda yapılan icraatların ve geçirilen aşamaların, sistematik ve objektif olup olmadığının değerlendirilmektedir. Kaynakların kıt ihtiyaçların sınırsız olduğu varsayımı altında, risklerin önceden belirlenmesi ve kontrol süreçlerinin geliştirilmesi açısından iç denetim faaliyeti de performans değerlendirmesi yapılması önemlidir. Performans değerlendirmesi ile olması gereken arasındaki ilişki ortaya koymakta, personelin ve örgütün performansı ölçülmeye çalışılmaktadır. Ancak kamu yönetiminde performans ölçümü konusunda birçok engel vardır. Diğer taraftan kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması performans değerlendirmesine de katkı sağlayacaktır. Kamu faaliyetlerinin yerine getirilmesinde kullanılan kaynakların sistematik ve objektif ölçülere uyulup uymadığı, yönetim kapsamında karar alma süreçlerine dahil edilen vatandaşın, kamu yönetimindeki uygulamalar hakkında bilgi sahibi olması, iç denetim faaliyeti sonuçlarının kamuoyu ile paylaşılması ile mümkün olabilecektir. Sınırları iyi ayarlanmış şeffaflık uygulamaları kapsamında, iç denetim faaliyeti sonuçlarının kamuoyu ile paylaşılması da bu amaca hizmet edebilecektir.

4.6. İç Denetçilerin Niteliği ve İç Denetimin Kamu Personel Rejimi Üzerindeki Olası Etkisi

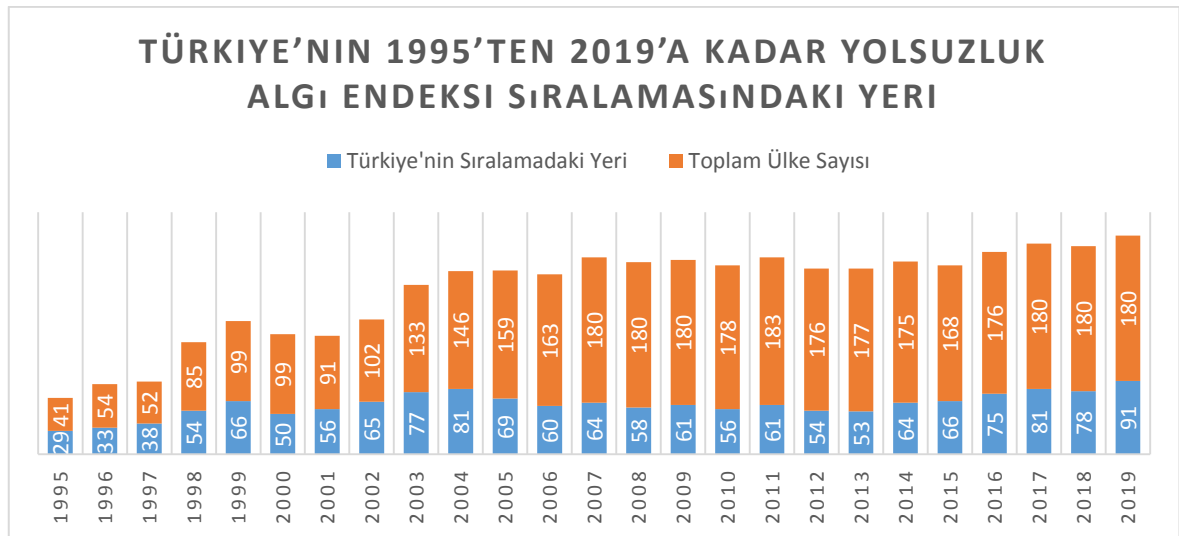
Geleneksel kamu yönetiminde, geçmiş faaliyetlerin teftişi üzerine kurulu, geçmiş odaklı bir denetim anlayışı var iken, YKY kapsamında KMYKK kapsamında gerçekleştirilen iç denetimde, sorunların nedenini tespit edildiği ve gelecekte bu sorunlarla bir daha karşılaşılmasını için nelerin yapılması gerektiği konusunda gerekli saptamalarda bulunan, gelecek odaklı bir denetim ortaya çıkmaktadır. YKY ve yönetim anlayışı kapsamında önemli bir ilke olarak karşımıza çıkan şeffaflığın sağlanmasında iç denetim raporları önemli bir araçtır. İç denetim raporlarının etkinliğinin sağlanması, bir yönü ile iç denetim raporlarının niteliği ile ilgili bir konudur. Bu kapsamda iç denetim raporlarının niteliğini etkileyen hususlardan biri denetlenenlerin niteliği ise, diğeri denetleyenlerin niteliğidir. İç denetim faaliyeti kapsamında, iç denetimi yapan personelin olduğu kadar denetim yapılan personelin vasfı önemli hale gelmektedir. İç denetçilerin niteliği, iç denetim raporlarının niteliğini, bu da sonuçta YKY ve yönetim anlayışı kapsamında önemli bir ilke olan şeffaflığı etkileyecektir. İç denetim mesleğine girişteki sertifikasyon sistemi ve iç denetçilerin uluslararası geçerliliği olan sertifika almaları yönünde teşvik edilmesi, iç denetçilerin vasfını olumlu yönde etkilemektedir. Bunun yanında iç denetçilerin, iç denetim faaliyeti sırasında denetlenen birimle ilgili, standartlara uymayan bir bulgu var ise, denetlenen birim personeline bunun olması gerektiği şeklinin gösterilmesi yolu ile denetlenen personelin eksikliklerini gidermesine katkı sağlamaktadır. İç denetim faaliyeti kapsamında geniş bir hizmet alanı için kariyer ve liyakat esasına göre istihdam edilen memurun, denetim sonucunda performansının ölçülmesi de mümkün olabilmektedir. Diğer taraftan iç denetim raporlarının niteliğini artırma konusunda, iç denetçilerin de denetlenmesi gereğine burada vurgu yapmak faydalı olacaktır.

12 Temmuz 2006 tarihli ve 26226 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin” 29. maddesi uyarınca, HMB’ce verilen iç denetçi adayı eğitimi sonucunda yapılan yazılı sınavda başarılı

olanlara, aldıkları puanı gösteren ve üç yılda bir (A-1) düzeyinden (A-4) düzeyine kadar derecelendirilen (A) dereceli iç denetçi sertifikası verilmektedir. HMB’ce verilen iç denetçi adayı eğitimi sonunda yapılan yazılı sınavda başarılı olanlara, aldıkları puanı gösteren (A-1) düzeyinde kamu iç denetçi sertifikası verilir. Kamu iç denetçi sertifikası (A-1) den başlamak üzere sırayla (A-2), (A-3) ve (A-4) düzeyine kadar derecelendirilir. Kamu iç denetçi sertifikası, üç yıllık dönemde (İlk sertifika derecelendirmesi, iç denetim mesleğinde beş yıl geçtikten sonra yapılmaktadır) 60 puan toplanmasıyla bir üst derece sertifika ile değiştirilmekte ve üç yıllık dönemde yeterli puan alınmaması durumunda takip eden yıllarda geçmiş son üç yılın toplam puanı dikkate alınmaktadır. İç denetçilerin sertifikaları, göreve başladıkları tarihten itibaren her üç yıllık faaliyetlerinde aşağıda belirtilen alan ve ağırlıklara göre en az 60 puanı toplamaları halinde bir üst dereceye yükseltilmektedir (İDÇUEHY, md 30).

4.7. İç Denetim Raporlarının, Devletin İtibarına Etkisi

Verimliliği, etkinliği ön plana çıkaran, katılımcı ve çoğulcu demokrasiyi, hukuk devletini hedefleyen YKY ve yönetim anlayışı kapsamında, hesap verebilirliğin temel unsurlarından biri olan şeffaflık önemli bir ilke haline gelmektedir. Diğer yandan KMYKK ile mevzuatımıza giren iç denetim faaliyetinde, şeffaflığın sağlanması ile demokrasi ve hukuk devletinin gelişimi arasında da bir ilişki vardır. Tüm bunlar yolsuzlukla mücadelede bir araç olarak kullanılabilecek iç denetim faaliyetinin devletin itibarına olan katkısını ifade etmektedir. İç denetim raporlarının kamuoyu ile paylaşılması, yolsuzlukla mücadelede bir araç olarak kullanılabilecek ve devletin itibarını olumlu yönde etkileyecektir. Diğer yandan katılımcı demokrasinin ve hukuk devletinin gelişimi ile şeffaflık arasındaki ilişki yapılan araştırmalar ile ortaya konmaktadır. Uluslararası Şeffaflık Örgütü’nün (TI) bağımsız kuruluşlarca yapılan ve demokrasinin gelişimi ile yolsuzluk arasındaki ilişkiyi ortaya koyan çalışmasına ait bulgular aşağıda sunulmuştur. TI, 1995’ten bu yana her yıl Yolsuzluk Algı Endeksi’ni yayınlayan bir sivil toplum kuruluşu olarak ortaya çıkmaktadır. Aşağıdaki grafikte Türkiye’nin 1995’ten 2019’a kadar yolsuzluk algı endeksi sıralamasındaki yeri görülebilmektedir.



Şekil 4.1. Türkiye’nin Yolsuzluk Algı Endeksi Sıralamasındaki Yeri (ŞEFFAFLIK, 04/02/2020, www.seffaflik.org).

Türkiye'nin Yolsuzluk Algı Endeksi puanı ve sıralamadaki yerinin 2013 yılından beri gerilemeye devam etmektedir. 2019 yılı Endeks sonuçlarına göre, bir puanlık düşüşle 39 puan alan Türkiye, 180 ülke arasında 91. sırada yer almıştır. Türkiye'nin yolsuzlukla mücadele alanındaki gelişmeleri takip edememesi nedeniyle, önceki yıllarda alt sıralarda bulunan birçok ülke bu yıl ön sıralara geçmiştir. Türkiye, son 7 sene içerisinde 11 puanlık bir düşüşle 38 sıra kaybetmiştir. TI, demokrasi ihlalleri ile yolsuzluk düzeyi arasındaki ilişki konusunda yaptığı bir çalışmada, 2012-2019 yılları arasında Demokrasi Endeksi'nde en çok gerileyen ülkelerin, Yolsuzluk Algı Endeksi'nde de en çok düşüş yaşayan ülkeler olduğu sonucuna ulaşmıştır. TI'nın 2019 yılında yayınladığı raporda, Türkiye'nin Yolsuzluk Algı Endeksi'ndeki bu hızlı düşüşünün temel nedenleri şu şekilde sıralanmıştır (ŞEFFAFLIK, 04/02/2020, www.seffaflik.org):

- 1- Türkiye'nin Yolsuzluk Algı Endeksi'ndeki bu hızlı düşüşünün temel nedenleri arasında gücün, otoriter rejimlere benzer bir yoğunluk ile yürütme erkinde ve tek elde toplanması, yargı bağımsızlığı ve hukuk devleti ilkelerine yönelik ihlaller, kamu kurumlarının, özellikle de denetleyici ve düzenleyici kurumların etkisini ve işlevini yitirmesi, Meclis'in denetleme ve hesap sorma gücünü kaybetmiş olması, politika geliştirme ve karar alma süreçleri gitgide daralan çevreler içinde yürütülmekte olması, katılımcılık ve halkın kararları etkileme gücü gittikçe azalması vardır.
- 2- 21. yüzyılda, büyük ölçekli/politik yolsuzluk yaygınlaşmış ve yolsuzlukla mücadele mekanizmaları, başta denetim ve yargı olmak üzere etkisini yitirmiştir.
- 3- Kamu İhale Kanunu'nda yapılan 200'e yakın değişiklikle Kanun, amaçlanan şeffaflık, hesap verebilirlik, dürüstlük ilkelerinden uzaklaşmış, genişletilen istisna kapsamı ile denetim ve adil rekabetin sağlanabildiği kamu alımlarının oranı hızla azalmıştır.
- 4- Kamu İdaresinin Güvenilirliğine ve İşleyişine Karşı Suçlar başlığındaki maddeler uyarınca verilen kovuşturmaya yer olmadığına yönelik kararların oranı 2009 – 2018 yılları arasında %44'ten %54'e yükselmiştir. Benzer bir biçimde, Ekonomi, Sanayi ve Ticarete İlişkin Suçlar başlığındaki suçlar için verilen kovuşturmaya yer yoktur kararlarının oranı %29'dan %47'ye çıkmıştır. Kamu Güvenine Karşı Suçlar başlığında ise oran %23'ten %45'e yükselmiştir. Cezasızlık ve yargının yolsuzlukla mücadele gücünün zayıf olması endeksteeki düşüşün nedenleri arasındadır.
- 5- Kamu İhale Kanunu'nda yapılan 200'e yakın değişiklikle Kanun, amaçlanan şeffaflık, hesap verebilirlik, dürüstlük ilkelerinden uzaklaşmış, genişletilen istisna kapsamı ile denetim ve adil rekabetin sağlanabildiği kamu alımlarının oranı hızla azalmıştır. 2004 yılında %75 olan açık ihale oranı 2019 yılının ilk 6 ayında %63'e kadar düşmüştür. Pazarlık Usulü ve İstisna kapsamında yapılan ihalelerin toplam oranı ise 2004 – 2019 arasında %10'dan %32'ye kadar yükselmiştir.
- 6- Kamu ihalelerinin gerekli şeffaflık, denetim ve hesap verebilirlik mekanizmalarından yoksun bir biçimde yürütülmesi, ahbap çavuş kapitalizmi eleştirilerini artırmaktadır.

- 7- Kamu kaynaklarının kullanımı denetlenememektedir. Ekonomik kararlar alınırken, kaynak dağılımı belirlenirken şeffaflık ve katılımcılık ilkelerinin göz ardı edilmesi ve siyasetin finansmanı ile siyasal etik konularını düzenleyen yasal çerçevenin zayıflığı yolsuzluk riskini artırmaktadır.
- 8- Seçim dürüstlüğüne aykırı uygulamaların ve basın organlarına, sivil toplum örgütlerine yönelik baskının artması ile birlikte yolsuzluğa ilişkin sorunlar da yaygınlaşmaya devam etmektedir.

Tüm bu açıklamalarda sonra şeffaflık kapsamında iç denetim faaliyet sonuçlarının kamuoyu ile paylaşılmasının önemine tekrar vurgu yapmak yerinde olur. İç denetim faaliyeti sonunda kamuoyu ile paylaşılan iç denetim raporları, kamuda kaynakların verimli ve etkin kullanılması ve şeffaf yönetim anlayışının gelişmesine, dolayısı ile Türkiye'nin Yolsuzluk Algı Endeksi'nde daha iyi bir noktada yer almasına katkı sağlayacaktır. Bu husus devletin itibarı açısından da önemlidir.

4.8. İç Denetim Raporlarının Özellikleri

YKY ve yönetim anlayışı kapsamında şeffaflığın sağlanabilmesi konusunda önemli bir araç olan iç denetim raporlarının başlıca özellikleri şu şekilde sıralanabilir:

1. İç denetim raporları kamu idarelerine değer katmak ve geliştirmek, kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla hazırlanır,
2. İç denetim raporları, fonksiyonel bağımsızlık ilkesine uygun olarak, görevinin bağımsızlığının bir sonucu olarak asli görevleri haricinde başkaca görev verilemeyen sertifikalı iç denetçiler tarafından hazırlanır,
3. İç denetim raporları, nesnel güvence sağlama faaliyeti kapsamında, kurumda etkin bir iç kontrol sisteminin olduğu, iç kontrol sistemi ve süreçlerin etkin şekilde işlediği, üretilen bilgilerin doğru olduğu, faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli mevzuata uygun yapıldığı, kurum varlıklarının korunduğuna dair kurum içi ve dışına makul güvence verir,
4. İç denetim raporları, kurumun mali ve mali olmayan tüm faaliyet ve işlemlerini kapsar,
5. İç denetim raporları, kurumun stratejik hedefleri ve önceliklerine uygun alanları kapsayacak şekilde hazırlanır.
6. İç denetim raporları hataları büyümeden görmemizi sağlar,
7. İç denetim raporları sistematik ve sürekli olarak hazırlanır,
8. İç denetim raporları, iç denetim birimi tarafından hazırlanan ve üst yönetici tarafından onaylanan risk odaklı denetim plan ve programlarına göre hazırlanır,
9. İç denetim faaliyeti kapsamında hazırlanacak iç denetim raporları İDKK tarafından belirlenen KİDS, meslek ahlak kurallarına ve uluslararası genel kabul görmüş standartlara uygun olarak hazırlanır. İDKK tarafından belirlenen KİDS'de belirtilmeyen bir durum olması durumunda Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) belirlemiş olduğu standartlara uyulur.

Buna göre kamu idarelerine değer katmak ve geliştirmek, kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla fonksiyonel bağımsızlık ilkesine uygun olarak, görevinin bağımsızlığının bir sonucu olarak asli görevleri haricinde başkaca

görev verilemeyen sertifikalı iç denetçiler tarafından hazırlanan iç denetim raporları, nesnel güvence sağlama faaliyeti kapsamında, kurumda etkin bir iç kontrol sisteminin olduğu, iç kontrol sistemi ve süreçlerin etkin şekilde işlediği, mali ve mali olmayan tüm faaliyet ve işlemlerle ilgili üretilen bilgilerin doğru olduğu, faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli mevzuata uygun yapıldığı, kurum varlıklarının korunduğuna dair kurum içi ve dışına uluslararası standartları esas alarak makul güvence vermektedir.

4.9. İç Denetçi, Üst Yönetici İlişkisi

KMYKK'ya göre iç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz. Bu durum iç denetim raporlarının niteliğini, dolayısı ile YKY ve yönetim anlayışı kapsamında önemli bir ilke olan şeffaflığı da etkileyecektir. KMYKK'nın "İç Denetçilerin Görevleri" başlığını taşıyan 64. maddesine göre, kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır. Bu madde kapsamında iç denetçinin görevleri aşağıdaki şekilde sayılabilir:

1. Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.
2. Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.
3. İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.
4. Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.
5. Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.
6. Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

4.9.1. İç Denetçinin Yaptırım Gücü

YKY ve yönetim anlayışı kapsamında şeffaflığın sağlanabilmesi konusunda önemli bir araç olan iç denetim faaliyetinde temel unsurlardan biri iç denetçilerdir. İç denetçilerin, iç denetim faaliyeti kapsamındaki yaptırım güçleri, iç denetim faaliyetinin etkinliğini etkileyecektir. Ancak üst yönetici adına denetim yapan, görevinin bağımsızlığının bir sonucu olarak asli görevleri haricinde başkaca görev verilemeyen iç denetçilerin, bir yaptırım gücü yoktur. Bir görüşe göre olmaması da gerekir. Zira iç denetçi, iç denetim faaliyetini üst yönetici adına yürütmekte ve raporunu üst yöneticiye sunmaktadır. Üst yönetici, iç denetim faaliyeti sonucu ortaya çıkan bulgularla ilgili gereğini yapabilir ya da yapmayabilir. Bu üst yöneticinin takdirindedir. Bu kapsamda bir süreç olarak değerlendirilebilecek iç denetim faaliyetini, şu şekilde ifade edebiliriz. İç denetim, görevinin bağımsızlığının bir sonucu olarak asli görevleri haricinde başkaca görev verilemeyen iç denetçiler tarafından yapılır. İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirilmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile mali hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İDKK'ya gönderilir. Bunun dışında iç denetim raporlarının gereğinin yapılıp yapılmaması

konusunda, üst yöneticiyi bilgilendirme dışında iç denetçinin bir yaptırım gücü yoktur. Diğer yandan Türk Ceza Kanunu'nun 279. maddesine göre: kamu adına soruşturma ve kovuşturmayı gerektiren bir suçun işlendiğini göreviyle bağlantılı olarak öğrenip de yetkili makamlara bildirimde bulunmayı ihmal eden veya bu hususta gecikme gösteren kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Bu hüküm kapsamında, her memurun olduğu gibi iç denetçinin de Türk Ceza Kanunu'nun 279. maddesine göre, kamu adına soruşturma ve kovuşturmayı gerektiren bir suçun işlendiğini göreviyle bağlantılı olarak öğrendiğinde bu durumu yetkili makamlara bildirmesi gerekmektedir. Üst yöneticinin emri altında çalışan memurlarla ilgili bildirim, iç denetçi tarafından hiyerarşik amiri olan üst yöneticiye yapılabilir. Bu durumda üst yöneticinin gereğini yapması beklenir. İç denetçi de “yetkili makama bildirme” görevini yerine getirmiş olur. Fakat iç denetçi, üst yönetici ile ilgili soruşturma ve kovuşturmayı gerektiren bir suçun işlendiğini göreviyle bağlantılı olarak öğrendiğinde, bu durumu doğrudan savcılığa bildirmelidir.

4.9.2. Üst Yöneticinin Yaptırım Gücü

YKY ve yönetim anlayışı kapsamında şeffaflığın sağlanabilmesi konusunda önemli bir araç olan iç denetim faaliyetinde temel unsurlardan bir diğeri üst yöneticidir. Üst yönetici adına iç denetim faaliyetini yürütmekte olan iç denetçi, raporunu üst yöneticiye sunmaktadır. Üst yönetici, ulaşılan bulgularla ilgili gereğini yapabilir ya da yapmayabilir. Bu noktada üst yönetici takdir yetkisini kullanmaktadır. Ayrıca hangi bulguların kurumun faaliyet raporunda yer alacağı ve kamuoyu ile paylaşılacağı konusunda da belirleyici olan yine üst yöneticidir. Dolayısı ile iç denetim faaliyeti kapsamında ile şeffaflığın sağlanması noktasında belirleyici olan üst yöneticinin yaptırım gücü vardır. Hatta, uygulamada iç denetim birimleri arasında farklılıklar olmakla birlikte, üst yöneticinin iç denetim raporunun içeriğine müdahalesi bile söz konusu olabilmektedir. Şöyle ki, iç denetim faaliyeti kapsamında, denetlenen birim ile iç denetim birimi arasında bulgularla ilgili uyuşmazlık olması durumunda, uzlaşamayan hususla ilgili, üst yönetici denetlenen birimin görüşüne katılması durumunda, bulgu iç denetim raporunda yer almamaktadır. Diğer taraftan kurumun, üç yıllık iç denetim planı ve yıllık programı, üst yöneticinin görüşü de dikkate alınarak, iç denetim biriminde görevli iç denetçiler tarafından hazırlanmaktadır. İç denetim planı, iç denetimin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yapılmasını sağlamak amacıyla denetimin alanı ve konuları, ihtiyaç duyulan işgücü ve diğer kaynaklar ile eğitim faaliyetlerini içerecek şekilde, üst yönetici ve birim yöneticileriyle görüşülerek, İDKK tarafından hazırlanan iç denetim strateji belgesi de dikkate alınarak üçer yıllık dönemler için hazırlanır. İç denetim planının hazırlanmasında, İDKK tarafından yayımlanan Kamu İç Denetim Strateji Belgesi, kurumun stratejik planı ile üst yönetici ve üst düzey yöneticilerin görüşleri de dikkate alınır. Bunun sonucunda üç yılı kapsayan iç denetim planı iç denetim birimi tarafından hazırlanır ve planlama döneminden bir ay önce üst yöneticiye sunulur. Üçer yıllık dönemler itibarıyla hazırlanan iç denetim planı, her yıl gözden geçirilerek gerektiğinde değiştirilir.

İç denetim programı, en riskli alan ve konulara öncelik verilerek denetim maliyeti de dikkate alınmak suretiyle, üst yönetici, yöneticiler ve gerektiğinde çalışanlarla görüşülerek iç denetim planıyla uyumlu şekilde ve bir yıllık dönemi geçmeyecek şekilde hazırlanır. İç denetim programı, iç denetim birimi tarafından hazırlanır ve program döneminden bir ay önce üst yöneticiye sunulur. İdarenin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri dikkate alınarak iç denetçiler tarafından

hazırlanmalı ve üst yönetici tarafından onaylanmalıdır. İç denetim stratejisine uygun şekilde hazırlanan iç denetim planı ve iç denetim programı, en geç Aralık ayı başında İDBB tarafından üst yöneticiye yazılı olarak sunulur ve Aralık ayı sonuna kadar üst yönetici tarafından onaylanır. İç denetim plan ve programı, üst yönetici tarafından Aralık ayı sonunda onaylanmaması halinde, iç denetim planı ve iç denetim programı İDBB tarafından 1 Ocak tarihinde yürürlüğe konulur. Üst yönetici onaylamasa bile, üç yıllık plan ve yıllık program 1 Ocak tarihinde yürürlüğe girecektir. Sonuç olarak, üst yöneticinin görüşleri de dikkate alınarak iç denetim birimi tarafından hazırlanan, üç yıllık iç denetim planı ve yıllık programların yürürlüğe girmesinde üst yöneticinin bir etkisi yoktur. Denetlenen birim ile iç denetim birimi arasında denetleme sonucunda bulguların iç denetim raporunda yer alıp almayacağı hususu, İDKK tarafından yayınlanan ve tüm iç denetçiler için kaynak teşkil eden, KİDR’de aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

Tablo 4.2. Bulgunun Rapora Konulup Konulmamasına Karar Verilmesi

Denetlenen Birim	İç Denetim Birimi	Üst Yönetici	Bulgunun Durumu
Bulguya katılıyor.	----->		Raporda yer verilir.
Bulguya katılmıyor. - (Düzeltilemez husus)	Denetlenen birimin görüşüne katılıyor.	----->	Raporda verilmez.
Bulguya katılmıyor. (Düzeltilbilir husus)	Denetlenen birimin görüşüne katılıyor.	----->	Düzeltilme yapılarak raporda yer verilir.
Bulguya katılmıyor.	Denetlenen birimin görüşüne katılmıyor.	Denetlenen birimin görüşüne katılıyor.	Raporda Yer Verilmez.
Bulguya katılmıyor.	Denetlenen birimin görüşüne katılmıyor.	Uzlaşılamayan husus olarak üst yöneticiye aktarılır. İç denetim biriminin görüşüne katılıyor.	Eylem planı alınarak raporda yer verilir.

Denetlenen birim ile iç denetim birimi arasında bulgularla ilgili uyumsuzluk olması durumunda, uzlaşılamayan husus, bir hakem olarak üst yöneticiye aktarılmakta ve üst yöneticinin denetlenen birimin görüşüne katılması, dolayısı ile iç denetim biriminin görüşüne katılmaması durumunda, bulgu hiçbir şekilde iç denetim raporunda yer almamaktadır. Buna göre üst yöneticinin istemediği hiçbir bulgu iç denetim raporunda yer almayacaktır. Bu durum üst yöneticinin, görevinin bağımsızlığının bir sonucu olarak asli görevleri haricinde başkaca görev verilemeyen iç denetçi üzerinde etkinliğini arttırmaktadır.

KMYKK’nın iç denetçinin görevleri başlığını taşıyan 64. maddesinde, iç denetçinin görevlerini, İDKK tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getireceği belirtilmektedir. 1110.A1 numaralı UİDS ise, iç denetim biriminin, iç denetimin kapsamının belirlenmesi, iç denetim işlerinin yapılması ve sonuçların raporlanması konularında her türlü müdahaleden uzak ve serbest olmak zorunda olduğunu hüküm altına almıştır (THEİİA, 09/10/2017, global.theiia.org). İç denetçiler için rehber niteliği taşıyan ve İDKK tarafından 2013 yılında yayınlanan KİDR’deki bu standart ile UİDS’deki standart uyumsuzluk göstermektedir. Görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin büyük çoğunluğu

iç denetim raporlarını, ÜİDS ile uyumlu olmasa bile, kendileri için bağlayıcı olan KİDR'deki bu standarda göre hazırladığını beyan etmiştir.

4.9.3. İç Denetçinin Danışmanlık Faaliyetleri

Kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız ve nesnel güvence sağlama faaliyeti olan iç denetim, aynı zamanda bir danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kuruma değer katmak amacıyla, diğer denetim türlerinden farklı olarak nesnel güvence sağlama ve danışmanlık hizmetini bir arada yürütmektedir. Danışmanlık faaliyeti kapsamında iç denetçi kurum hedeflerinin gerçekleştirmeye yönelik faaliyet ve süreçlerin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi noktasında tavsiyelerde bulunmaktadır. Dolayısı ile danışmanlık, iç denetim faaliyetinin önemli bir fonksiyonudur. Diğer taraftan YKY ve yönetim anlayışı kapsamında şeffaflığın sağlanabilmesi konusunda önemli bir araç olan iç denetim faaliyetinde etkinliğin sağlanması, iç denetçinin danışmanlık faaliyetlerinde etkinliği sağlaması ile de yakından ilgilidir. Doğası gereği tavsiye niteliğinde olan danışmanlık faaliyetleri kapsamında, izlenecek yol gösterilebilir, tavsiyede bulunulabilir ve eğitim verilebilir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'ne göre danışmanlık, her hangi bir idari sorumluluk üstlenmeden, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, niteliği ve kapsamı denetlenen ile birlikte kararlaştırılan istişari faaliyetler ve bununla bağlantılı diğer hizmetlerdir. İDKK tarafından yayınlanan KİDR'de danışmanlık faaliyetleri, bir idari sorumluluk üstlenmeksizin yürütülen, icrai konularla ilgili ve kapsamlı mevzuat değişikliklerine/tasarılarına görüş verilmesi, eğitim, analiz, değerlendirme, performans göstergelerinin tespiti, kontrol öz değerlendirme, süreç tasarımı ve proje görevleri gibi idari faaliyetlere değer katmak, kolaylaştırmak, geliştirmek ve yol göstermek amaçlarıyla gerçekleştirilen hizmetlerdir, şeklinde tanımlanmıştır.

Danışmanlık faaliyeti kapsamında, kurumun hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetleri ve işlem süreçlerinin değerlendirilmekte ve bunların geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunmaktadır. Danışmanlık faaliyeti sırasında tespit edilen yönetim, risk yönetimi ve kontrol sorunları, kurum için önemli hâle gelir gelmez üst yöneticiye bildirilmelidir. Belirlenen ve üst yöneticiye raporlanan risklerin, kontrol sorunları danışmanlık görevi kapsamında iç denetim birimi tarafından izlenebilir. Ancak risklerin ve kontrol sorunlarının çözümlenmesi iç denetim biriminin sorumluluğunda değildir. İç denetçiler, hiçbir riski yönetim adına yönetmemelidir. İç denetçi tarafından gerçekleştirilen danışmanlık faaliyeti herhangi bir idari sorumluluk üstlenmeksizin gerçekleştirilmelidir. Danışmanlık faaliyetlerinin, Kamu İç Denetim Strateji Belgesi ve kurum stratejik planı dikkat alınarak, üst yönetici tarafından onaylanan iç denetim plan ve programları kapsamında yürütülmesi esastır. Danışmanlık faaliyetlerinin niteliğinin, kurum iç denetim yönetmeliğinde tanımlanması zorunludur. Danışmanlık görevi yürütecek iç denetçi, görev kapsamının görev amaçlarının yerine getirilmesinde yetersiz olduğunu düşünüyorsa, bu durumu ilgili birim yöneticisiyle birlikte değerlendirerek göreve devam edip etmeyeceğini İç Denetim Birimi Başkanı'na bildirmek zorundadır. İç Denetim Birimi Başkanı tarafından yapılacak nihai değerlendirme sonrasında, söz konusu danışmanlık faaliyetine devam edilmeyecekse durum ilgili birim yöneticisine bildirilir (KİDR, 2013:73).

4.9.4. İç Denetçinin Üst Yöneticiye Bağlı Olması (İç Denetçinin Bağımsızlığı Sorunu)

Üst yönetici ile iç denetçi arasındaki ilişki kapsamında iç denetçilerin üst yöneticiye bağlı olması, yani iç denetçilerin bağımsızlığı konusu, tartışmalı bir konudur. KMYKK ve İDKK tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde görevini yerine getiren, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunan iç denetçiler, görevinde bağımsızdır. Ancak bu tam bağımsızlık değil, fonksiyonel bağımsızlıktır. Nitekim KİDR’de, fonksiyonel bağımsızlığın ne anlama geldiği de açıklanmaktadır. İdari olarak üst yöneticiye bağlı olarak çalışan iç denetçilere, KMYKK’ya göre asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz. İç denetçiler, hakimlik güvencesine yakın güvencelere sahiptir. İç denetçiler bulgularını içeren raporlarını üst yöneticiye sunarlar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile mali hizmetler birimine verilmektedir. Bu konuda takdir yetkisi üst yöneticiye aittir. Ayrıca iç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İDKK’ya gönderilmektedir.

İç denetim faaliyetinin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve izlenmesi süreçlerinde iç denetim faaliyeti bağımsız olmalıdır. Fonksiyonel bağımsızlık olarak ifade edilen bu bağımsızlık, iç denetim biriminin idari olarak bağımsız olduğu şeklinde anlaşılmamalıdır. Zira iç denetim biriminin üst yöneticiye bağlı olması, fonksiyonel anlamda, bağımsızlığının ihlal edilmesi anlamına gelmemektedir. İç denetçilerin tam bağımsız olmasının başka sorunlara neden olacağı da açıktır. Böyle bir durumda iç denetçi, üst yöneticiyi de denetleyebilir. KİDR’de, fonksiyonel bağımsızlığın unsurları aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır (KİDR, 2013:18):

1. İç denetim birimi doğrudan üst yöneticiye bağlı olmalıdır.
2. Denetlenen ile denetleyen birimler arasında, üst yönetici tarafından denge kurulmalıdır.
3. Üst yönetim aksini düşünüyor olsa bile, iç denetim biriminin riskli olarak değerlendirdiği her bir alanı denetleyebilmesi önünde hiçbir engelin olmaması gerekir.
4. İç denetim faaliyeti sırasında, bilgi ve kaynaklara erişimle ilgili yaşanan sorunlar öncelikle konunun muhatabı yönetici ile giderilmeye çalışılmalı, sorun çözülemezse konu İç Denetim Birimi Başkanı tarafından üst yöneticiye aktarılmalıdır.
5. İç denetim faaliyetinin fonksiyonel bağımsızlığı ile ilgili esaslara, iç denetim yönergelerinde yer verilmelidir.

Denetim faaliyetinin tarafsızlığının sağlanabilmesi için, denetim görevi verilen iç denetçinin denetim alanıyla ilgili herhangi bir menfaat çatışmasının yaşanmaması veya böyle bir görüntünün oluşmasına engel olunması zorunludur. Bu çerçevede, bir yandan denetim görevlendirmelerinde iç denetçilerin önceki danışmanlık faaliyetleri dikkate alınmalı ve bir yıl geçmeden aynı alanda denetim görevi verilmemesi gerekirken, diğer yandan iç denetçilerin daha önce görev yaptıkları idari birimlerde bir yıl geçmeden denetim ile görevlendirilmemesi sağlanmalıdır. İç denetim faaliyetinin güvenilirliği ve nesnelliği, faaliyetin etkili olmasında en önemli unsurlar arasında yer almaktadır.

İç denetim faaliyetinin güvenilirliğinin ve nesnelliğinin sağlanabilmesi için, görevin yürütülmesi sırasında iç denetçinin tarafsızlığının korunmasına azami önem gösterilmeli ve tarafsızlığın bozulabileceği bir durumun ortaya çıkması halinde de ilgili

iç denetçi konuyu derhal İç Denetim Birimi Başkanı'na bildirmelidir. Bu durumda farklı bir iç denetçinin görevlendirilmesinden, söz konusu görevin ertelenmesine kadar alınacak tedbirler, İç Denetim Birimi Başkanı'nın sorumluluğundadır. Bu ilkelerin yanında, belli sayının üzerinde iç denetçiye sahip İç Denetim Birimlerinde, iç denetçiler arasındaki görev dağılımının dönemsel rotasyona bağlanması üzerinde durulması gereken iyi bir uygulamadır. Ancak rotasyon uygulaması, iç denetçilerin belli bir alanda uzmanlaşmasına engel olmayacak ve aynı zamanda denetim ekiplerinin sürekli aynı iç denetçilerden oluşmasını engelleyecek şekilde uygulanmalıdır (KİDR, 2013:19).

4.9.5. İç Denetim Raporunun Üst Yöneticilere Bildirilmesi

İç denetim birimi, hazırladığı iç denetim raporlarını üst yöneticiye sunmaktadır. İç denetim birimi, denetim (güvence) ve danışmanlık faaliyetleri dışında başka adlarla faaliyet yürütememekle birlikte, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin üst yöneticiye bildirilmesi amacıyla inceleme faaliyeti yürütebilmekte ve inceleme raporu düzenleyebilmektedir. Denetlenen faaliyet ya da süreçle ilgili olarak bir denetim görüşü oluşturulabilmesi için hangi şartlar altında ne tür bir denetim görüşü verileceğine ilişkin esaslar, İç Denetim Yönergesinde açıklanmıştır. Buna göre, denetlenen faaliyet ya da süreçlerin yeterliliğiyle ilgili destekleyici nitelikte yeterli miktarda kanıt elde edilmesi gerekmektedir. Ulaşılan bulgular iç denetim raporu aracılığı ile üst yöneticiye sunulmaktadır. Ayrıca iç denetim birimi, üst yöneticinin iç denetçinin raporuna katılması halinde, ulaşılan bulgularla ilgili izleme faaliyeti de yapılabilmektedir. İzleme faaliyeti kapsamında bulgularla ilgili herhangi bir ilerleme kaydedilmemesi halinde, ikinci izleme döneminde riskin üstlenildiği kabul edilerek bulgu, "risk üstlenildi" olarak kapatılmaktadır. Diğer taraftan İç Denetim Birimi Başkanı, kurum için kabul edilemeyecek bir riskin üstlenildiğini düşünüyorsa, bu durumu denetlenen birim yöneticisiyle müzakere ederek, çözüme kavuşturulması amacıyla üst yöneticiye bildirmektedir (KİDR, 2013:4-77). Tüm bu süreçte amaç, YKY ve yönetim anlayışlarında olduğu gibi kaynak kullanımında verimlilik ve etkinliği sağlamaktır.

4.10. İç Denetimin Kamu Yönetimi Teşkilatındaki Yeri

YKY ve yönetim anlayışı kapsamında şeffaflığın sağlanmasında önemli bir araç olan iç denetim faaliyetinin, Türk kamu yönetimi teşkilatı içindeki yerini ve önemini tartışmak faydalı olacaktır. Türk kamu yönetiminde idare, eylem ve işlemlerinin hukuka uygun olup olmadığı, yetki ve sorumluluklarını olması gerektiği gibi yerine getirip getirmediği ile ilgili, iç ve dış denetime tabidir. 2006 yılında yürürlüğe giren KMYKK ile mevzuatımızda yer alan ve geleneksel denetimden farklı olarak, geleceğe yönelik bir denetim olarak ortaya çıkan iç denetim, üst yöneticiye danışmanlık ve kuruma değer katma fonksiyonunu bünyesinde barındırmaktadır. KMYKK'ya göre, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde, sosyal güvenlik kurumlarında ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde, mali yönetim ve kontrolünün sağlanması için iç denetim birimi kurulması gerekmektedir. Yönetişel hizmetlerin, merkez ve merkezi hiyerarşik yapısı içindeki kuruluşlar tarafından yürütülmesi olarak ortaya çıkan "merkezden yönetim", bazı kamu hizmetlerinin genel yönetim hiyerarşisi dışında bulunan kamu tüzel kişileri tarafından yürütülmesi olarak ortaya çıkan "yerinden yönetim" ve son yıllarda Dünyada ve Türkiye'de geleneksel yönetsel örgüt modelinin dışına çıkan yeni bazı yönetsel yapılar olarak ortaya çıkan "diğer yapılanmalar" şeklinde teşkilatlanmış Türk kamu

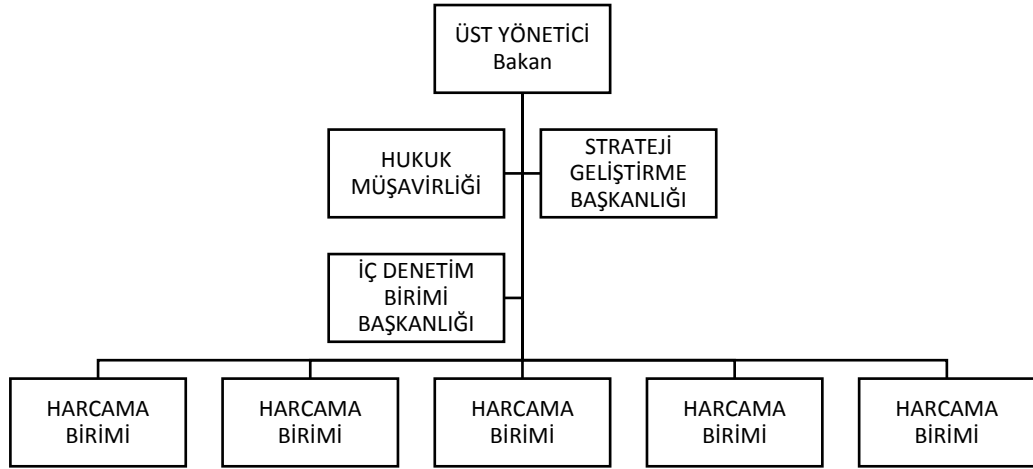
yönetiminde, KMYKK ile mevzuatımıza giren iç denetimin yeri ve önemi gitgide artmaktadır (Aydın, 2018b:70). İç denetim faaliyetinin öneminin artmasında, YKY ve yönetim anlayışının benimsenmesi ve bu kapsamda hesap verme sorumluluğunun çok daha önemli hale gelmesi etkili olmuştur. Diğer yandan kurumlar bazında iç denetim birimlerinin teşkilatlanmasında önemli farklılıklar yoktur.

4.10.1. Kurumlar Bazında, İç Denetimin Teşkilat Yapısı

İç denetçiler tarafından yapılan iç denetim kapsamında, kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İDKK'nın uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları (İDBB) kurulabilmektedir. Buna göre iç denetim birimlerinin kurulması İDKK'nın uygun görüşüne bağlıdır. Bunun için gerek ve yeter şartlardan biri de 19.04.2013 tarih ve 28623 sayılı Kamu İç Denetim Genel Tebliğinin 8. Maddesinde belirtildiği gibi atanan iç denetçi sayısı üç ve üzerinde olmasıdır. Bu kapsamda doğrudan üst yöneticiye bağlı İDBB'nin kurulması, KİDS'in yeterli ve etkin bir şekilde hayata geçirilmesi açısından önem arz etmektedir. İç denetim birimlerinde büro hizmetlerini yürütmek üzere yeterli sayıda personel görevlendirilmektedir. İDBB kurulan idarelerde, iç denetçilerden birisi üst yönetici tarafından İç Denetim Birimi Başkanı olarak görevlendirilmekte ve bu görevlendirmeler en geç 10 iş günü içinde İDKK'ya ayrıca bildirilmektedir. İç Denetim Birimi Başkanı, İDBB'yi yönetmekte ve iç denetim mevzuatında tanımlı görev ve yetkileri yürütmektedir. İç denetim birimleri, üst yönetici dışında başka birim veya yöneticilerle ilişkilendirilememektedir. Üst yöneticiler de, iç denetim faaliyetlerine ilişkin rol ve sorumluluklarını astlarına devredememektedirler. İç denetim birimlerine, idarelerin teşkilat şemasında ayrıca yer verilmektedir. Merkezi yönetime dahil kamu idarelerinde, il özel idarelerinde, mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde ve üniversitelerdeki iç denetim birimlerinin kurumların teşkilat şemasındaki yerlerini ayrı ayrı göstermek, "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetim Faaliyetinde Şeffaflık: Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri" başlıklı araştırma kapsamında faydalı olacaktır.

4.10.1.1. Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri

Merkezi yönetim, kamu hizmetlerinde birlik ve bütünlüğü sağlamak amacıyla yönetsel hizmetlerin merkez ve merkezin hiyerarşik yapısı içindeki kuruluşlar tarafından yürütülmesi anlamına gelmektedir. Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçilmeden önce bakanlıklarda üst yönetici olarak müsteşara bağlı olarak görev yapan İç Denetim Birimi Başkanlıkları, 703 sayılı KHK'nın geçici 32. maddesine göre, Bakanlık ve bağlı kuruluşlardaki müsteşar, müsteşar yardımcısı ve merkez valisi kadrolarının kaldırılması nedeniyle artık doğrudan bakana bağlı olarak görev yapmaktadır.

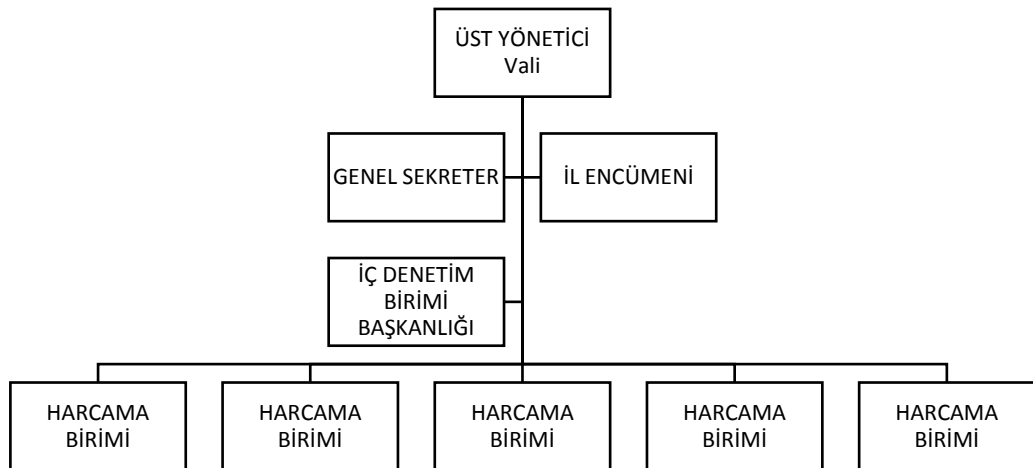


Şekil 4.2. İç Denetim Biriminin, Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Teşkilat Şemasındaki Yeri

Bakanlıklarda, Hukuk Müşavirliği, Strateji Geliştirme Başkanlığı birimleri gibi İç Denetim Birimi Başkanlığı da, üst yönetici olan Bakan’a doğrudan bağlı olarak faaliyet göstermektedir.

4.10.1.2. İl Özel İdareleri

İl halkının mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idarî ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi İl Özel İdaresinde, İDBB üst yönetici olarak doğrudan Vali’ye bağlı olarak görev yapmaktadır.

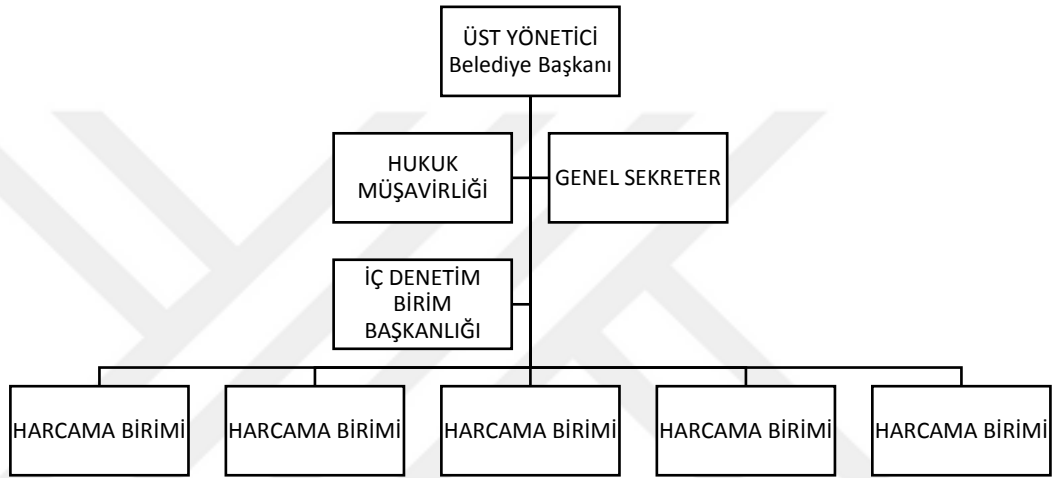


Şekil 4.3. İç Denetim Biriminin, İl Özel İdareleri Teşkilat Şemasındaki Yeri

İl Özel İdarelerinde, Genel Sekreter, İl Encümeni gibi İç Denetim Birimi Başkanlığı da, üst yönetici olan Vali'ye doğrudan bağlı olarak faaliyet göstermektedir.

4.10.1.3. Mahalli İdarelerden Oluşan Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri

KMYKK'nın 3. maddesinde mahalli idare, yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareler şeklinde tanımlanmaktadır. Mahalli idarelerden biri olan belediyelerde iç denetim birimi doğrudan, üst yönetici olarak görev yapan, belediye başkanına bağlı olarak görev yapmaktadır.

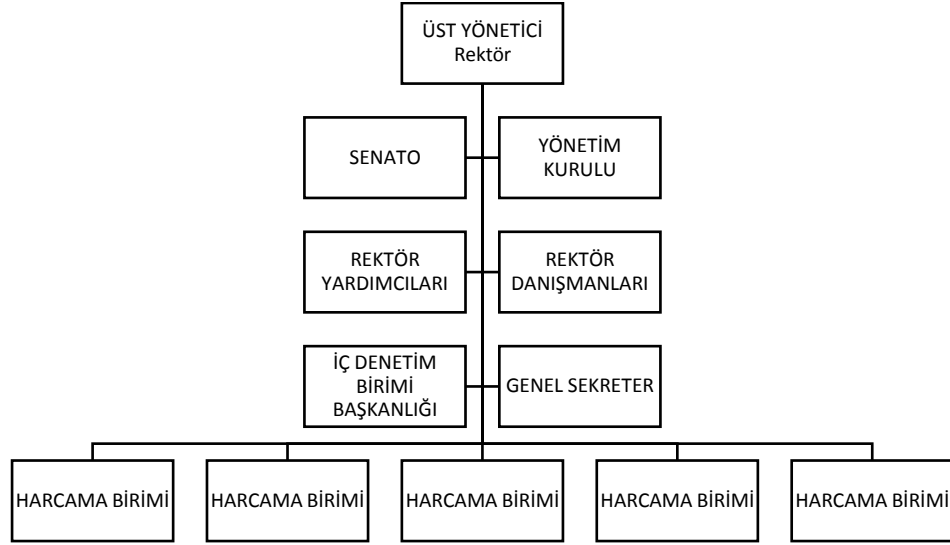


Şekil 4.4. İç Denetim Biriminin, Mahalli İdarelerden Oluşan Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Teşkilat Şemasındaki Yeri

Mahalli İdarelerde, Hukuk Müşavirliği, Genel Sekreterlik birimleri gibi İç Denetim Birimi Başkanlığı da, üst yönetici olan Belediye Başkanı'na doğrudan bağlı olarak faaliyet göstermektedir.

4.10.1.4. Üniversiteler

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun 3. maddesine göre, bilimsel özerkliğe ve kamu tüzelkişiliğine sahip yüksek düzeyde eğitim - öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapan, fakülte, enstitü, yüksekokul ve benzeri kuruluş ve birimlerden oluşan bir yükseköğretim kurumu olan üniversitelerde İç Denetim Birimi Başkanlıkları, doğrudan üst yönetici olarak görev yapan, rektöre bağlı olarak görev yapmaktadır. Üniversitenin üst yönetici olan Rektör adına ve ona bağlı olarak, hazırlanan planlar ve yıllık programlar kapsamında denetim gerçekleştiren iç denetçiler, bulgularını içeren iç denetim raporlarını, İç Denetim Birimi Başkanlığı aracılığı ile, üst yönetici olan Rektör'e sunmaktadır.



Şekil 4.5. İç Denetim Biriminin, Üniversitelerin Teşkilat Şemasındaki Yeri

Üniversitelerde, Senato, Yönetim Kurulu, Genel Sekreter gibi İç Denetim Birimi Başkanlığı da, üst yönetici olan Rektör’e doğrudan bağlı olarak faaliyet göstermektedir.

4.10.2. İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK)

İç denetim faaliyetinin etkinliğinin dolayısı ile YKY ve yönetim anlayışı kapsamında şeffaflık ilkesinin sağlanması konusunda önemli kurumlardan biri de İç Denetim Koordinasyon Kuruludur. Bu kurulun yapısı, işleyişi ve görevleri hakkında bilgi vermek faydalı olacaktır. Kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini düzenlemek, izlemek, geliştirmek, uyumlaştırmak ve koordine etmek üzere, HMB’ye bağlı olarak kurulan İDKK, uluslararası uygulamaları da esas alarak, iç denetime faaliyeti ile ilgili standartları belirlemekte, iç denetçilerin atanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemekte, kamu idareleri arasında iç denetim birimleri arasında işbirliği ve uyumun sağlamakta, iç denetçilerle ilgili eğitim programları düzenlemekte, yolsuzluk veya usulsüzlüklerin önlenmesi ve ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda kamu idarelerine önerilerde bulunmakta ve Türkiye’de iç denetim faaliyetinde şeffaflık konusundaki sınırları belirlemektedir. İDKK’nın, iç denetim faaliyetinin etkinliğinin sağlanmasındaki önemi çok fazladır. Ancak uygulamada bunun çok fazla bir karşılığı yoktur. Bu kapsamda, iç denetim birimlerinin ihtiyacı olan iç denetçi kadrosunun yetersiz olması halinde durum İDKK’ya bildirilmektedir. Yine benzer şekilde, iç denetçi kadrolarına yapılan atamalar ve bu kadroların herhangi bir nedenle boşalması halleri, en geç 10 iş günü içinde İDKK’ya bildirilmektedir. Doğrudan üst yöneticiye bağlı İDBB, İDKK’nın uygun görüşü ile kurulabilmektedir. İç denetçilerin ortak çalışması sonucunda hazırlanan ve faaliyetin yürütüldüğü idarenin üst yöneticisine sunulan iç denetim raporlarının bir örneğinin en geç 10 iş günü içinde İDKK’ya gönderilmesi gerekmektedir. HMB’ye bağlı olan İDKK, her biri beş yıl için atanan yedi üyeden oluşmaktadır. İDKK’nın Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin, kurul üyelerinin atanması başlığını taşıyan 4. maddesine göre, “Üyelerden biri Başbakanın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dahil üçü Hazine ve Maliye Bakanı’nın önerisi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından atanır.” hükmü yer almaktadır. Ancak Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçilmesi ile

birlikte yayınlanan 703 sayılı KHK'nın geçici 32. maddesine göre, Bakanlık ve bağlı kuruluşlardaki müsteşar, müsteşar yardımcısı ve merkez valisi kadrolarının ve başbakanlığın kaldırılması nedeniyle ileriki tarihlerde kurul üyeleri ile ilgili müsteşar ve başbakan kadrolarından İDKK üyeliğine atamalarda sorun ortaya çıkabilecektir. Bu sorunun ortadan kalkması için ilgili yönetmelikte düzenleme yapılması gerekmektedir.

4.10.3. İç Denetim Birimi Başkanlığı (İDBB)

İç denetim faaliyetinin etkinliğinin dolayısı ile YKY ve yönetim anlayışı kapsamında şeffaflık ilkesinin sağlanması konusunda önemli birimlerden biri de, İDKK'nın uygun görüşü üzerine, en az üç iç denetçinin görev yaptığı idarelerde üst yöneticiye bağlı olarak kurulan, İç Denetim Birimi Başkanlıklarıdır. KMYKK'nın 63. maddesinin son fıkrasında, “Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İDKK'nın uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı İDBB kurulabilir.” hükmü yer almaktadır. Buna göre üst yöneticiye doğrudan bağlı olarak görev yapan İç Denetim Birimi Başkanlığı; İç Denetim Birimi Başkanı, İç Denetim Birimi Başkan Yardımcıları, İdari Bürolar ve İç Denetçilerden oluşmaktadır. İç denetçilerden birisi, İDBB'yi yönetmek ve iç denetim mevzuatında tanımlı görev ve yetkileri yürütmek için, üst yönetici tarafından, “İç Denetim Birimi Başkanı” olarak görevlendirilmektedir. İç Denetim Birimi Başkanlığı'nın etkinliği, iç denetim faaliyetinde etkinliğin sağlanmasına, iç denetimdeki etkinliğin sağlanması ise, YKY ve yönetim anlayışı kapsamında önemli bir ilke olan şeffaflığın sağlanmasına katkı sağlayacaktır. İç Denetim Birimi Başkanı, İDKK'nın diğer düzenlemelerine göre iç denetim birimini yönetmekte, iç denetim plan ve programlarına uygun faaliyetleri koordine etmektedir.

4.10.4. İç Denetim Gözetim Sorumlusu

İç denetim faaliyetinin, KİDS ile KİDR'e uygun olarak yürütülmesini sağlamak amacıyla İç Denetim Birimi Başkanı tarafından İç Denetim Gözetim Sorumlusu görevlendirilebilmektedir. İç Denetim Gözetim Sorumlusu, çalışma planları ve iş programlarını değerlendirmekte, iç denetçilerden düzeltme talep edebilmektedir. İç denetim faaliyetinde etkinliğin sağlanmasında İç Denetim Gözetim Sorumlusunun da etkisi vardır. İç Denetim Birimi Başkanı, iç denetim faaliyetinin KİDS ile KİDR'e uygun olarak yürütülmesini sağlamak amacıyla A3 ve A4 sertifika düzeyindeki kıdemli bir iç denetçiyi, “İç Denetim Gözetim Sorumlusu” olarak görevlendirebilmektedir. İç denetim biriminde yeterli sayı ve sertifika düzeyine sahip iç denetçinin bulunmaması halinde denetim gözetimi faaliyeti, bizzat başkan tarafından veya yönetmeliğin 30. maddesine göre A-2 sertifika düzeyine yükselmiş iç denetçiler tarafından da yürütülebilmektedir. İç denetçiler tarafından hazırlanan bulgular denetim gözetim sorumlusu tarafından gözden geçirilir ve onaylanır. Denetim gözetim sorumlusu, görev ve fonksiyonu paralelinde, iç denetçi ile birlikte denetimin tüm aşamalarından sorumludur. İç Denetim Gözetim Sorumlusu, iç denetim faaliyeti kapsamındaki çalışma planının yeterli risk analizine dayandırılıp dayandırılmadığını ve görev iş programında belirlenen denetim testlerinin denetim amaçlarının gerçekleştirilmesi için yeterli olup olmadığını kontrol eder. Bunu yaparken görev iş programında yer alan testlerin uygulanıp uygulanmadığını ve denetim sonuçlarına dayanak teşkil eden bilgilerin kayıtlı hale getirilip getirilmediğine uygun test tekniklerinin kullanılıp kullanılmadığına da bakar. Son olarak, denetim sonucunda ortaya konulan tespit ve önerilerle ilgili kanıtların

yeterli olup olmadığı, yetersiz ise bunlarla ilgili olarak ilave incelemelerin gerekli olup olmadığı ve raporda uygulanabilir önerilere ve eylem planlarına yer verilip verilmediği hususlarında değerlendirme yapmak ve ilgili iç denetçiden gerekli düzeltmeleri istemek görev ve yetkisine de haizdir. İç Denetçi, görevin yürütülmesi esnasında haftalık olarak İç Denetim Gözetim Sorumlusuna, yaptığı ve yapacağı işlemler hakkında bildirimde bulunmaktadır. Bu, iç denetim faaliyetinin uyum içinde yerine getirilebilmesi ve etkinliğin sağlanabilmesi için gereklidir. İç denetim faaliyetinin unsurları ile ilgili bir değerlendirme yaptıktan sonra bu bölümde nelerin tartışıldığını özetlemek faydalı olabilir.

Bu bölümde öncelikle iç denetçilerin niteliği ve tüm denetim sistemi içerisindeki yeri tartışılmıştır. KMYKK'da iç denetim sistemi, iç denetim raporlarının özellikleri, iç denetici üst yönetici ilişkileri de bu bölümün ele aldığı konulardan diğerleridir. Son olarak, iç denetimin kamu teşkilat yapısındaki yeri ve bunun iç denetim faaliyetinde şeffaflığa etkisi bu bölümde tartışılan bir başka konudur. İç denetçi, kamu yönetiminde kaynaklarının ekonomik, etkili ve verimli kullanılmasını sağlamak için, yönetim ve kontrol yapıları ile faaliyetlere ilişkin kararları ve tasarrufları sistemli, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirmekte ve üst yöneticiye önleyici, tespit edici ve yönlendirici önerilerde bulunmaktadır. Ancak, iç denetim faaliyeti sonucu ulaşılan ve üst yönetici ile paylaşılan bulguların, şeffaflık kapsamında kamuoyu ile paylaşılıp paylaşılamayacağı ya da hangi bulguların paylaşılacağı ise tartışmalı bir konudur. Hesap verebilirliğin temel unsurlarından biri olarak ortaya çıkan şeffaflığın ne olduğunu ya da ne kadar olması gerektiğini bir sonraki bölümde tartışmak faydalı olacaktır.

5. ŞEFFAFLIK (SAYDAMLIK)

Yeni kamu yönetimi (YKY) ve yönetim anlayışı kapsamında devlet anlayışında meydana gelen anlayış değişikliği, şeffaflık ve hesap verebilirliği önemli hale getirmiştir. Yaşanan dönüşümün bir sonucu olarak, küreselleşen dünyada şeffaflığın bir yansıması olarak bilgiye ulaşabilme ve hesap verebilirliğin bir yansıması olarak denetim, stratejik önem kazanmıştır. Diğer yandan bu anlayış değişikliği, geçmiş odaklı klasik denetim kavramının yeniden yorumlanmasına neden olmuş, özel hukukta şirketler açısından geçerli bir sistem olan, kuruma değer katmayı hedefleyen gelecek odaklı iç denetim, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile kamu yönetiminde uygulama alanı bulmuştur. Bunun bir diğer yansıması olarak şeffaflık kapsamında, iç denetim faaliyet sonuçlarının bir kısmı kamu kurum ve kuruluşların faaliyet raporlarında yer almaya başlamıştır. Bu çerçevede gizlilik ve resmi sır esasını benimsemiş ve buna göre örgütlenmiş Türk kamu yönetiminde şeffaflık, KMYKK ile önemli bir hale gelmeye başlamıştır. “5018 sayılı Kamu Mali yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetim Faaliyetinde Şeffaflık: Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri” başlıklı bu araştırmanın odak noktası da iç denetim faaliyetinde şeffaflıktır. Bu bölümde ilk olarak, YKY ve yönetim anlayışı kapsamında önemli bir ilke olan şeffaflığın genel olarak ne olduğu ve önemi tartışılacaktır. Sonrasında ise bu araştırmanın odak noktası olan iç denetim faaliyeti ile şeffaflık arasındaki ilişkinin, Türk kamu yönetimi teşkilatı içindeki yeri ve sınırları tartışılacaktır.

5.1. Genel Olarak Şeffaflık

Şeffaf kelimesi, içinden ışığın ve bakışın geçmesine, arkasındaki şeylerin görünmesine engel olmayan (cisim), saydam, transparan şeklinde tanımlanmaktadır (Develioğlu, 2000:983; TDK, 2011:2046). Dilimizde İngilizce “transparency” teriminin karşılığı olarak kullanılan şeffaflık, Latince “trans:öte” ile “parere:görünmek” kelimelerinin bir araya getirilmesi ile oluşturulmuş bir kelimedir (Uzunali, 2007:5). Şeffaflık ve saydamlık, eş anlamlı olarak kullanılabilen terimlerdir. Şeffaflık kavramının yönetim biliminde, “idari açıklık”, “açık yönetim”, “yönetimde şeffaflık”, “günüşığında yönetim”, “hesap verebilir idare” ve “idari demokrasi” gibi açılımlar kazandığını da ifade etmekte fayda vardır (Akdoğan, 2010:9). Genel olarak ifade etmek gerekirse, yurttaşların kamu yönetimi ile ilgili gerekli bilgiye kolaylıkla ulaşabilmesi ve bilgiye ulaşabilme hakkının anayasa tarafından güvence altına alınması şeffaflık ilkesinin bir gereğidir. Şeffaflık ilkesi kapsamında, kamu yönetiminin elindeki güvenilir, anlaşılır, tutarlı, bilgi ve belgelere vatandaşların serbestçe ulaşma imkanının bulunması ve hem yapılan, hem de ileride yapılacak olan, idari eylem ve işlemlerinin, kamuoyuna açık olması gerekir (Aktalay, 2011:210). Şeffaflık ilkesi kapsamında, idari faaliyetlerin ve dosyaların ilgili kişilere açık olması, bu faaliyetlerin ilgili kişiler tarafından takip edilebilmesi denetlenebilmesi gerekmektedir. İnsanların temel haklarından biri doğruları öğrenmek ve bilmektir. Gerçekleri, doğruları halktan gizlemek insanlık suçudur (Eygü, 2017:45).

Kamu yönetiminde şeffaflığın sağlanması ve kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi maksadıyla, KMYKK’nın 7. maddesi kapsamında düzenleme yapılmıştır. KMYKK, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasının sağlanmak için kamu mali yönetiminin yapısı ve işleyişi yeniden düzenlenmiş, buna paralel olarak hesap verebilirliği ve mali şeffaflık sağlamayı

hedeflemiştir (Baktır, 2006:49). YKY anlayışı ve yönetim kapsamında ortaya çıkan şeffaflık uygulamalarının, verimsiz, hantal, merkeziyetçi, kırtasiyeciyeye, katı hiyerarşiye dayalı, atama ve yer değiştirmede kayırmacılığa fırsat veren, yeniliğe kapalı, emirleri sorgulamayan, mevcudu koruyan bir yönetim anlayışı olarak algılanan Weberyen bürokratik yönetim yapısına bir tepki olduğu söylenebilir (Okur, 2007:51).

5.2. Şeffaflık Türleri

Kamu mali yönetiminde şeffaflık kavramı ile mali şeffaflık kavramları eşanlamlı olarak ele kullanılabilmektedir. Bunun dışında bir de performans şeffaflığından bahsedilebilir. Bu kapsamda şeffaflık, performans şeffaflığı ve mali şeffaflık şeklinde iki başlık altında açıklanabilir.

5.2.1. Performans Şeffaflığı

Performans şeffaflığı, nihai mal ve hizmet sunumunda etkinliğin değerlendirilmesine yarayan bilgilerin sunulmasıdır. İç kontrol sistemlerinin kurulu olduğu kurum ve kuruluşlarda iç denetim faaliyeti, olan ile olması gereken arasındaki farkı ortaya koyarak ve faaliyet raporlarında buna yer vererek performans şeffaflığının sağlanmasına katkı sağlayabilir. Performans şeffaflığında esas olanın kamusal mal ve hizmetlerin sonunda verimlilik etkinlik ve tutumluluk esaslarının sağlanıp sağlanmadığını kamuoyuna sunulan veriler eşliğinde gerek kamu yönetimi gerekse halk tarafından tahliline imkan sağlamaktır. Performans şeffaflığı, kamu hizmetlerinin miktar, kalite ve maliyet boyutlarının tanımlanması ve bu boyutlardaki değişkenlerin birbirleriyle ilişkilendirilmesidir. Ancak ne varki kamu yönetiminde performans ölçümü ile ilgili standartların belirlenmesi ve ölçümü ile ilgili sorunlarla karşılaşmaktadır. Diğer taraftan, YKY ve yönetim kapsamında, kamu mal ve hizmetlerin üretilmesinde etkinlik ve verimlilik ana gaye ise, kamu mali yönetimi içerisinde performans şeffaflığının sağlanması temel amaçlardan biri olmalıdır (Avcı, 2008:15).

5.2.2. Mali Şeffaflık

Mali şeffaflık, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesidir. KMYKK, mali şeffaflığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu tutmakta ve bunların Hazine ve Maliye Bakanlığınca (HMB) izleneceğini ifade etmektedir (KMYKK, md.7). Bu amaçla, görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması ve hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması gerekmektedir. Mali şeffaflık verilerin ulaşılabilirliğini, kapsamlılığını, zamanlılığını, anlaşılır olmasını ve devlet faaliyetlerinin uluslararası anlamda karşılaştırılabilir olmasını sağladığından, devletin mali durumunun seçmenlerce ve mali piyasalarca doğru bir şekilde değerlendirilmesine katkı sağlar. Dolayısıyla mali şeffaflık görevlilerinin sorumluluğunu artırırken sürdürülebilir olmayan nitelikteki politikaların getirmiş olduğu politik riskleri de arttırır (Avcı, 2008:20).

Mali şeffaflık kapsamında ayrıca genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler

itibarıyla kamuoyuna açıklanması ve kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması gerekmektedir. Mali şeffaflık ile tüm gelir ve giderlerin bütçelerde yer alması, kanunda öngörülen bütçeler dışında bütçe yapılmaması, stratejik planlar, bütçeler, kamu hesapları ve mali istatistiklerin kamuoyuna açık olması, kamu idarelerinin kesin hesap ve faaliyet raporları düzenlemek suretiyle, yetkili mercileri ve kamuoyunu bilgilendirmeleri, amaçlanmıştır (Aksoy, 2008:12). 1990'lı yılların başında önce Latin Amerika'da, daha sonra uzak doğu Asya'da meydana gelen finansal krizler, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin kamu mali sistemlerine, "mali şeffaflık" denilen yeni bir kavramın girmesine neden olmuştur (Avcı, 2008:60). Şeffaflığın türlerini bu şekilde sıraladıktan sonra "şeffaflık" kavramına benzetmekle birlikte farklı anlama gelen "açıklık" kavramını açıklamak ve aralarındaki ilişkiyi ifade etmek faydalı olabilir.

5.3. Şeffaflık ve Açıklık Ayırımı

YKY ve yönetim anlayışı kapsamında önemli bir ilke olan "şeffaflık" ile "açıklık" benzer kavramlar olmakla birlikte farklı anlama gelmektedirler. Açıklık, gizliliğin karşıtı olup, yönetimin işleyişi ile ilgili bilgi, belge ve verilerin açıklanması anlamına gelmektedir (Aydın, 2018a:328). Şeffaflık ise bilginin yani iktidarın paylaşımı anlamına gelebildiği gibi katılımcı demokrasinin temellerinden biri olarak da ifade edilebilmektedir. Buna göre şeffaflık ile demokrasi arasında ilişkiden bahsetmek faydalı olacaktır. Hem şeffaflığın, hem de demokratik katılımın sağlanabilmesi, yurttaşlara ve sivil toplum kuruluşlarına etkin ve düzenli bilgi akışının sağlanması ile mümkündür (Aksoy, 2008:12; Akdoğan, 2010:7). Şeffaflık kapsamında halk, hizmet alıcısı olarak bir denetim de gerçekleştirebilir. Bu denetimin başarısı için, açık yönetim anlayışının yerleşmesi ve halkın kamu yönetiminde ne olup bittiği ile ilgili bilgi sahibi olması gerekir. YKY anlayışı kapsamında devletin asli fonksiyonlarına dönmesi ve yönetim anlayışı kapsamında da sivil toplum örgütü ve özel sektör temsilcilerinin yönetime dahil edilmesi, şeffaflık ilkesini ve şeffaflık ilkesi kapsamındaki uygulamaları, önemli hale getirmiştir. Bu kapsamda, dilekçe hakkı, kent konseyleri ve kalkınma ajansları uygulamaları, kamu görevlileri etik kurulunun çalışmaları, faaliyet raporlarının internette yayınlanması, bilgi edinme hakkı, e-devlet uygulamaları ve kamu denetçisine başvuru hakkı gibi araçların yaygınlaştırılmasını bu durum ile ilişkilendirebiliriz. Buna göre dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı başlığını taşıyan AY 74. maddesine göre vatandaşlar "...yetkili makamlara ve TBMM'ye yazı ile başvurma hakkına...", "...bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına..." sahiptir. 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun'un 3. maddesine göre vatandaşlar, "...TBMM'ye ve yetkili makamlara yazı ile başvurma hakkına..." sahiptirler. Demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenlemek amacıyla çıkarılan 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanun'un 4. maddesine göre vatandaşlar, "...isteyecekleri bilgi kendileriyle veya faaliyet alanlarıyla ilgili olmak kaydıyla..." bilgi edinme hakkından faydalanırlar. Ayrıca yetkililer, bu başvuruların etkin, süratli ve doğru sonuçlandırmak üzere gerekli idarî ve teknik tedbirleri almakla yükümlüdürler. Bilgi edinme hakkının etkili ve işlevsel olabilmesi, önemli ölçüde kamu idaresinin işleyişinde şeffaflığın esas olmasına bağlıdır. Gizliliğin ve devlet sırrının kapsamı genişlediği ölçüde bilgi edinme hakkının kapsamı daralacaktır (Erdoğan, 2018:265).

5.3.1. Yönetimde Açıklık, Kapalı Rejim İlişkisi

Yönetimde açıklık kavramı, yönetimde gizlilik ve kapalılık kavramları yardımı ile açıklanmaya çalışılacaktır. Gizlilik ve kapalılık, aslında iki farklı kavram olmakla birlikte bunları birbirinden ayırmak çoğu zaman mümkün değildir (Döner, 2010:5). Kapalılık, kamu kurum ve kuruluşlarının dıştan gelen her türlü etkiye karşı duyarsız kalması, birçok işlem eylemin dıştan görülememesi ve alınan kararların gerekçelerinin açıklanmaması anlamına gelirken, biraz daha farklı bir anlamı olan gizlilik ise, yönetimin işleyiş aşamasında oluşan bilgi, belge ve diğer verilerin açıklanmaması anlamına gelir (Aydın, 2018a:329). Kapalılık, yönetimin hizmet yürüttüğü çevreye ya da halka karşı duyarsızlığını ifade ettiği halde, gizlilik, hem dış çevreye, hem de yönetimin kendi içindeki kişi ve birimlere karşı izlediği bir politikayı ifade eder (Akdoğan, 2010:11). Gizlilik, devletin bilgi, belge ve diğer verilerini açıklamaması anlamına gelirken, kapalılık, devletin dışarıdan gelen her türlü etkiye karşı duyarsız olmasını, yapmış olduğu işlem ve eylemlerin çoğunun dışarıdan görülmemesini ve almış olduğu kararların gerekçelerini açıklanmamasına ifade etmektedir. (Aydın, 2018b:275). Gizlilik ve kapalılığın hakim unsur olduğu dönemdeki geleneksel yönetim uygulamalarına karşı artan toplumsal tepkiler ve kamu yönetiminde gizliliğini neden olduğu sorunlar, yirminci yüzyılın ikinci yarısında, yönetim anlayışında şeffaflığa doğru bir yönelimi başlatmıştır. Bu kapsamda şeffaf yönetimin zıddı olarak ifade edilen mutlak gizliliğin, mümkün ve anlamlı olmadığını da ifade etmek gerekir (Akdoğan, 2010:11). Kamu idarelerinde mutlak gizlilik ve kapalılığın esas alınması durumunda, sosyal ve siyasal anlamda istenmeyen sonuçlar ortaya çıkabilecektir (Sakal vd., 2014:385).

5.3.2. Yönetimde Şeffaflık (Belgeye Ulaşabilirlik), Açık Rejim (Parlementer Rejim) İlişkisi

Kapalılığın karşıtı olan, “şeffaflık” ve gizliliğin karşıtı olan, “açıklık” kavramları, birbirine benzer kavramlar olmakla birlikte, farklı anlamlara gelmektedirler. Özellikle demokratik ülkelerde yönetimde kapalılık ve gizlilik azalmakta, şeffaflık ilkesi giderek güçlenmektedir (Aydın, 2018a:328). Kamu yönetiminin “şeffaf” olmaması, “kapalı” olması anlamına gelir. Yani kapalılık, şeffaflığın karşıtıdır. “Gizlilik” ise açıklığın karşıtıdır. Diğer bir ifadeyle gizlilik, belli sayıdaki kişilere yönelik açıklıktır. Kapalılık ve gizliliğin esas alınması durumunda, kamu adına yetki kullanan kişi ve kurumların keyfi uygulamaları ile ilgili imkan ve ihtimalleri olması nedeniyle şeffaflık önem kazanmaktadır. Şeffaf yönetim sayesinde kamu makamlarının sürekli olarak kamuoyunca izlenmesi, denetlenmesi ve bu suretle de keyfilikten uzak bir şekilde hukuk içerisinde kalmaları sağlanmaya çalışılmaktadır (Döner, 2010:5). Demokratik görünümüyle, yöneten ve yönetilen arasındaki iletişim üzerinde test edilen şeffaf yönetim, vatandaşın kamu yönetimi ile diyalog kurabildiği, hesap sorabildiği, bilgi serbestliğinin sağlandığı yönetim olarak nitelendirilmektedir. Yönetimde şeffaflık, idarenin işlem ve eylemlerinin muhatabı bireyleri de sürece dahil ettiğinden, yönetilen nezdinde yönetime olan güveni ve takdiri artırıcı bir önem kazanmaktadır (Akdoğan, 2010:10). Bu kapsamda, KMYKK ile sınırları iyi ayarlanmış olmak kaydı ile iç denetim faaliyet sonuçlarının kamuoyu ile paylaşılması durumunda yönetimde şeffaflık bir ölçüde gerçekleşmiş olacaktır.

5.4. Şeffaflığın Sınırları

KMYKK'nın 41. maddesine göre, üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanmaktadır. Harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporları esas alınarak, üst yönetici tarafından hazırlanan idare faaliyet raporları ve HMB'ce hazırlanan genel faaliyet raporları kamuoyuna açıklanmaktadır. Ancak üst yönetici tarafından hazırlanan idari faaliyet raporlarında şeffaflık kapsamında nelerin yer alacağını belirleme yetkisi üst yöneticiye aittir. KMYKK'nın yürürlüğe girdiği ilk yıllarda faaliyet raporlarında detaylı bilgiler şeffaflık kapsamında kamuoyu ile paylaşılırken, sonradan sadece hangi konuda denetim yapıldığı ile ilgili sınırlı istatistiki bilgilerin paylaşılması ile yetinilmeye başlanmıştır. Bu da şeffaflığın sınırlarını daraltmıştır. Bu noktada, hukuk devleti ve katılımcı demokrasi ile de yakından ilişkili şeffaflığın, olumlu ve olumsuz yönlerini vurgulamakta fayda vardır.

5.4.1. Şeffaflığın Olumlu ve Olumsuz Yönleri

YKY ve yönetim anlayışı kapsamında önemli bir ilke olan şeffaflığın olumlu yönleri olduğu gibi olumsuz yönleri de vardır. Hesap verme sorumluluğunun en önemli araçlarından biri olan şeffaflık, yönetimin mali politikalarının başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesinde önemli rol oynadığı gibi, makroekonomik politikaların ve tercihlerin kamuoyu tarafından anlaşılması suretiyle, sürdürülebilir olmayan nitelikteki politikaların iktidardan uzaklaştırılmasına yol açarak, beklentiler üzerinde olumlu sonuçlar da yaratmaktadır (Kızıldaş, 2001:8). Bir yanı ile kararların kamuoyu tarafından doğru bir şekilde anlaşılmasını sağlayarak, Devlet idarecilerinin politikalarını başarılı şekilde uygulamalarında önemli bir rolü olan şeffaflık, diğer yanı ile hesap verme sorumluluğunun önemli bir unsuru olarak kamu harcamalarında etkinliği sağlayarak, devlete olan güveni artırmaktadır.

Şeffaflığın yukarıda ifade edilen faydalarının yanında, bilgiye ulaşabilmek için katlanılan maliyetlerin yüksek olması, tam olgunlaşmadan yapılan bilgilendirmelerin nedeniyle toplumda istenmeyen sonuçlarının ortaya çıkması ve gelecekle ilgili beklentileri olumsuz yönde etkileyerek, karar alma süreçlerini negatif etkilemesi gibi olumsuzlukları da olabilir. Bilginin ulaşılabilirliğinin sağlanması açısından teknik donanım gerektiren şeffaflığın, verilerin anlamlı hale getirilmesi sürecinde bir maliyeti olabildiği gibi aynı zamanda verilerin açıklanması açısından zamanlaması da önemlidir. Zira, istenmeyen sonuçlarla karşılaşılması için, şeffaflık kapsamında raporların ve politik hedeflerin tam olgunlaşmadıkça açıklanmaması gerekmektedir (Kızıldaş, 2001:9).

5.4.2. Nereye Kadar Şeffaf Olunmalı?

Şeffaflık kapsamında “devlet yönetimi hakkında gerekli bilgi edinme ve bilgiye ulaşabilme hakkı” ile kastedilen, vatandaşların, devlet yönetimi ile ilgili “her” bilgiye ulaşması mıdır? Ya da şeffaflığın sınırları ne olmalıdır? Devlet yönetimi hakkında vatandaşın gerekli bilgi edinme ve bilgiye ulaşabilme hakkının sınırlarının ne olması gerektiği cevaplanması gereken bir sorudur. Art niyetli kişilerin eline geçmesi durumunda, kuruma zarar verebilecek, toplumsal huzursuzlukların ortaya çıkmasına neden olabilecek ve milli güvenliği tehlikeye atabilecek stratejik bilgilerin, şeffaflık kapsamında kamuoyu ile paylaşılması hiçbir şekilde doğru değildir. Kurumun yönetim

şeklinin, idari ve mali yapısının kamuoyuna açık olmasının elbette sınırı olacaktır. Bu kapsamda özellikle bilgi yığınlarından ibaret olan açıklığın, şeffaflık olmadığı unutulmamalıdır (Sakal vd., 2014:384). Sınırları iyi ayarlanmış şeffaflık uygulamaları ile vatandaşın bütçe hakkının kullanımına katkı sağlanabilecek ve kamu hizmeti gören birimlerin faaliyet sonuçları ile ilgili kamuoyu bilgilendirilmiş olacaktır.

5.5. Kamu Yönetimi Bağlamında Şeffaflık

İnsan hakları, demokrasi ve hukuk devletin bir gereği, YKY ve yönetim anlayışının bir sonucu olan şeffaflık, günümüz dünyasının da bir vazgeçilmezidir. KMYKK'ya göre, kamuya hizmet sunmak amacıyla kamuya ait kaynakları toplamak ve harcamak, görev ve yetkisine sahip hiyerarşik olarak her kademedeki kamu görevlisinin, işlem ve eylemlerinden dolayı, iç denetim, dış denetim, Bütçe Kanunu, Kesin Hesap Kanunu, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporu gibi araçlarla hesap vermek zorunda oldukları görülmektedir (Yedekçi, 2008:59). KMYKK 41. maddesi kapsamında, üst yönetici tarafından hazırlanan idare faaliyet raporları ile HMB'ce hazırlanan genel faaliyet raporları kamuoyuna açıklanmakta, ayrıca bunların birer örneği Sayıştay'a gönderilmektedir. Sayıştay ise bu raporlara dış değerlendirme sonuçlarını da ekledikten sonra, TBMM'ye göndermektedir. TBMM bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesaplarını sorumluluklarını görmektedir.

5.6. Hukuk Devleti Şeffaflık İlişkisi

Devlet, yurttaşların mutluluğu, huzuru ve güveni için kurallar koyan, sonra bu kurallara uyulup uyulmadığını denetleyen, uymayanlara da cezalandıran, bir organizasyon olarak tanımlanabilir. Hukuk ise, yaptırımlarla desteklenmiş kurallar bütünüdür. Hukuk devleti, bütün eylem ve işlemlerinde hukuk kurallarına bağlı olan ve yurttaşların hukuki güvenliğini sağlayan devlet olarak tanımlanabilir. Görüldüğü üzere hukuk ile devlet arasında kuvvetli bir ilişki vardır. Hukuk devletin amacı, kamu adına yetki kullanan kişi ve kurumların yönetim yetkisinin keyfi olarak kullanmalarının önüne geçmek, istikrarsız, açık olmayan ve geçmişe dönük kuralların neden olduğu kişisel özgürlük ve onur ihtilallerini engellemek suretiyle kişilere hukuki güvenlik sağlamaktır (Erdoğan, 1999:84). Anayasa Mahkemesi hukuk devleti ilkesini, yönetilenlere en güçlü en etkin ve en kapsamlı biçimde hukuksal güvenliğinin sağlanması, tüm devlet organlarının, eylem ve işlemlerinin, hukuka uygun olması, şeklinde tanımlamıştır. Hukuk devleti ilkesi kapsamında devlet, tüm faaliyetlerinde hukuk kurallarına bağlı olan yurttaşlarına, hukuki güvenlik sağlamakta, denetleme görevini yerine getirmekte ve bu kuralların dışına çıkmayan yurttaşlar herhangi bir yaptırımla karşı karşıya kalmamaktadır (Aktalay, 2011:106).

Kişilerin tabi olacakları kuralları önceden bilmeleri ve tüm davranışlarını bu kurallara göre ayarlayabilmeleri hukuk devletin ve şeffaflığın bir gereği olarak ortaya çıkmaktadır. Hukuki öngörülebilirlik ilkesi kapsamında kişiler, devlet faaliyetlerini ve sınırlarını önceden belirgin bir şekilde bilebilmeli, her türlü davranış ve kararlarını buna göre ayarlayabilmelidir. Bu kapsam da, şeffaflık ilkesi gereği, kanunlar ve düzenleyici işlemler Resmi Gazete'de yayımlanmakta, Resmi Gazete'de yayınlanması mecbur olmayan ve kişiyi ilgilendiren diğer kural ve işlemler ise kişiye bildirilmektedir. Kişi tüm kararlarını davranışlarını buna göre planlamakta ve sınırlar dahilinde hareket ettiğinde herhangi bir yaptırım ile karşı karşıya gelmemektedir. Diğer yandan

gerçekleştirdiği bütün eylem ve işlemlerini kamuoyu önünde aleni bir şekilde gerçekleştiren kamu otoritesi, şeffaflığın sağladığı ortam sayesinde, sürekli takip edildikleri bilinciyle keyfilikten çekinecek ve hukuk içerisinde hareket etmek zorunda kalacaktır. Bu kapsamda Türkiye’deki şeffaflık uygulamaları hukuk devleti ilkesini, hukuk devleti ilkesi de şeffaflık uygulamalarını destekleyecektir.

5.7. Türkiye’de Şeffaflık Uygulamaları

Yaşadığımız çağ, birçok düşünür tarafından “bilgi çağı” olarak adlandırılmaktadır (Selvi, 2012:196). Bilgi iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişme, beraberinde vatandaşların bilgiye ulaşmasını kolaylaştırmış, bunun bir yansıma olarak kamu yönetimi de bundan etkilenmiştir (Şanagil, 2017:77). Bu kapsamda Türk kamu yönetiminde başlayan reform çalışmaları ile geleneksel kamu yönetimi yerine yurttaş merkeze koyan, katılımcılığa, hesap verebilirliğe, önem veren YKY ve yönetim anlayışı kapsamında şeffaflık önemli hale gelmiştir. Gizlilik ve resmi sır esasını benimsemiş ve buna göre örgütlenmiş Türk kamu yönetiminde, bütçe hakkı kapsamında kendilerinden toplanan vergiler ile finanse edilen kamu hizmetlerinin sonuçlarının kamuoyu ile paylaşılarak şeffaflığın sağlanmasının kolay olmayacağı açıktır. Bu süreç kolay olmasa da Türk kamu yönetiminde şeffaflığın sağlanması konusunda, E-Devlet uygulamaları, Bilgi Edinme Kanunu uygulamaları, Kent Konseyleri, Kalkınma Ajansları, dilekçe hakkının kullanılması, Kamu Görevlileri Etik Kurulu’nun çalışmaları, Kamu Gözetim Kurumu çalışmaları ve faaliyet raporlarının internette yayınlanması gibi somut örnekler de vardır.

5.7.1. E-Devlet Uygulamaları

Türk kamu yönetiminde, YKY ve yönetim anlayışı kapsamında önemli bir ilke olan şeffaflığın sağlanması konusundaki somut uygulamalardan biri, Elektronik devlet (E-Devlet) uygulamalarıdır. E-Devlet uygulamaları 2000’li yıllarla birlikte başlayan kamu yönetiminde reform çalışmalarının somut örneklerinden biri olarak ortaya çıkmaktadır. YKY ve yönetim anlayışı kapsamında şeffaflığın önemli hale gelmesi ve yurttaş merkezli kamu hizmetlerinden biri olarak E-Devlet uygulamaları, kamu hizmetinin sunumunda verimliliğin sağlanması için gereklidir. E-Devlet uygulamaları kapsamında birçok kamu hizmetinin sunumu elektronik ortamda mümkün hale gelmiş, bilgi iletişim teknolojilerinden daha fazla yararlanılarak, kamu yönetiminde karar alma süreçlerinin etkinliğinin sağlanması, vatandaşların hayatlarının kolaylaştırılması ve şeffaflık kapsamında vatandaşın kendisini ilgilendiren birçok bilgiye kolayca ulaşması amaçlanmıştır.

5.7.2. Bilgi Edinme Kanunu

Türk kamu yönetiminde, YKY ve yönetim anlayışı kapsamında önemli bir ilke olan şeffaflığın sağlanması konusundaki somut uygulamalardan bir diğeri, 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu’dur. Kıt kaynakların etkin, verimli kullanıldığı, yönetimin topluma hesap verebilirliğinin de temel koşullarından biri olan şeffaflığın sağlandığı bir kamu yönetimine duyulan ihtiyaç, kamu yönetiminin yeniden düzenlenmesi ile ilgili çalışmalara, daha fazla önem verilmesine neden olmuştur. Yönetimde şeffaflık düşüncesi ve bu amaçla yapılan yasal düzenlemeler bu tür ihtiyaçların bir ürünüdür. 24 Ekim 2013 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu ile

Türkiye’de gizli yönetimden, şeffaf yönetime doğru bir adım atılmış oldu. Bilgi Edinme Kanunu’nun amacı, demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenlemektir. Bu düzenleme, geleneksel olarak gizliliği esas alan bir kamu yönetimi anlayışından uzaklaşmanın ilk işareti niteliğini taşımaktadır. Bilgi edinme hakkı, kişinin başta kendisiyle ilgili olanlar olmak üzere kamusal faaliyetler ve kamu işlemleri hakkında resmî makamlar tarafından bilgilendirilmeyi talep edebilmesini ifade etmektedir (Erdoğan, 2018:263). Gerek uluslararası alanda, gerekse Türkiye’de ortaya çıkan bu gelişmeler, insanların sadece etkilenen ve yükümlülükleri olan bir vatandaş değil, yönetime katılan onu denetleyen ve sorgulayan aktif birer unsur haline gelmesini ifade etmektedir (Eken, 2005a:113). Vatandaşlar devlet ile olan ilişkilerinde yaşamın doğal akışına uygun olarak bir yandan “bilgi verme ödevini” yerine getirirken, diğer yandan Bilgi Edinme Kanunu kapsamında, şeffaflığın da bir gereği olarak, “bilgi edinme hakkını” kullanabilmektedirler.

5.7.3. Kent Konseyleri

Türk kamu yönetiminde, YKY ve yönetim anlayışı kapsamında önemli bir ilke olan şeffaflığın sağlanması konusundaki somut uygulamalardan bir diğeri, 5393 sayılı Belediye Kanunu ve 26313 sayılı Kent Konseyi Yönetmeliği (KKY)’ne dayanarak kurulan Kent Konseyleridir. Kent Konseyleri, yönetim anlayışı kapsamında, sivil toplum kuruluşu ve özel sektör temsilcilerinin devlet yönetiminde yer aldığı somut uygulamalardan biridir. Yerel yönetimin, merkezi yönetimin, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının ve sivil toplum kuruluşlarının menfaat birlikteliği anlayışı ile bulunduğu kent konseyleri; kentin kalkınma önceliklerinin, sorunlarının, vizyonlarının sürdürülebilir kalkınma ilkeleri temelinde belirlendiği, tartışıldığı, çözümlerin geliştirildiği ortak aklın ve uzlaşmanın esas olduğu demokratik yapılardır. Bu ise yönetim mekanizmalarını ifade etmektedir. Kent konseyleri, kent yaşamında kent vizyonunun ve hemşehrilik bilincinin geliştirilmesine ve kentin hak ve hukukunun korunmasına hizmet eder. Diğer taraftan sürdürülebilir kalkınma, çevreye duyarlılık, sosyal yardımlaşma ve dayanışmaya önem verir. Son olarak bu kapsamda, şeffaflık, hesap sorma ve hesap verme, katılım ve yerinden yönetim ilkelerini hayata geçirmeye çalışır. Kent konseylerinin, yerel demokratik katılımın yaygınlaştırılmasında, kente ilişkin strateji ve faaliyet planlarının hazırlanmasında, sivil toplumun gelişmesinde, kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılması konularında önemli görevleri vardır. Yönetişim kapsamında Türkiye’deki somut uygulamalardan biri kent konseyleri ise bir diğeri kalkınma ajanslarıdır.

5.7.4. Kalkınma Ajansları

Türk kamu yönetiminde, YKY ve yönetim anlayışı kapsamında önemli bir ilke olan şeffaflığın sağlanması konusundaki somut uygulamalardan bir diğeri, 5449 Sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun’la kurulan, yönetim anlayışı kapsamında, sivil toplum kuruluşu ve özel sektör temsilcilerinin devlet yönetiminde yer aldığı somut uygulamadan biri olan Kalkınma Ajanslarıdır. Kalkınma Ajansları, bölgeler arası gelir ve gelişmişlik farklarının azaltılması ve bölgesel kalkınmanın sağlanması için Kalkınma Bakanlığı koordinasyonunda, kamu kesimi, özel kesim ve sivil toplum kuruluşları arasındaki işbirliğini geliştirmek, kaynakların yerinde ve etkin kullanımını sağlamak ve yerel

potansiyeli harekete geçirmek suretiyle, bölgesel gelişmeyi hızlandırmak, sürdürülebilirliğini sağlamak, bölgeler arası gelişmişlik farklarını azaltmak amacıyla kurulmuş özerk kamu kuruluşlarıdır. AB üyelik sürecinde Türkiye’de bölgeler arası azaltılması politikaları kapsamında, AB’nin bölgesel gelişme politikası ve uygulamalarına paralel bu yöntem ve kurumsal örgütlenme modeline dikkat çekilmiş ve bu kapsamda Kalkınma Ajansları Türkiye’de kurulmaya başlanmıştır. Yönetişim kapsamında, Türkiye’deki somut uygulamalardan bir diğeri olan Kalkınma Ajanslarının asıl görevi, kamu, özel sektör ve Sivil Toplum Kuruluşları arasında işbirliğini destekleyerek yerel potansiyelin açığa çıkmasını sağlamaktır. Kalkınma Ajansları, kamu kesimi, özel kesim ve sivil toplum kuruluşları arasındaki işbirliğini geliştirmek, kaynakların yerinde ve etkin kullanımını sağlamak ve yerel potansiyeli harekete geçirmek suretiyle, ulusal kalkınma plânı ve programlarda öngörülen politikalarla uyumlu olarak bölgesel gelişmeyi hızlandırmak, sürdürülebilirliğini sağlamak, bölgeler arası gelişmişlik farklarını azaltmak amacıyla kurulan, kendine özgü teknik ve finansman (bütçe) mekanizmasına sahip, kâr amacı gütmeyen, çabuk karar alıp uygulayabilen, merkezi ve yerel idarelerin dışında, kamu, özel sektör ve STK’ları bir araya getiren, tüzel kişiliği haiz, 5449 Sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun’la düzenlenmemiş işlemlerinde özel hukuk hükümlerine tabi, teknik kapasitesi yüksek, uygulamacı olmayan fakat destekleyici, koordinatör ve katalizör olarak faaliyet gösteren kalkınma birimleridir.

5.7.5. Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun

Türk kamu yönetiminde, YKY ve yönetim anlayışı kapsamında önemli bir ilke olan şeffaflığın sağlanması konusundaki somut uygulamalardan bir diğeri, 3071 Sayılı 01/11/1984 tarihli Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun’dur. 3071 Sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun’un amacı, Türk vatandaşlarının ve Türkiye’de ikamet eden yabancıların kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, TBMM’ye ve yetkili makamlara Anayasal bir hak olan dilekçe ile başvurma haklarının kullanılma biçimini düzenlemektir. Dilekçe hakkı, bireylerin, kişisel veya kamusal konularla ilgili dilek ve şikâyetlerini yalnız veya başkaları ile birlikte yargı organı dışındaki resmi kuruluşlara sunabilme hakkıdır. Türk vatandaşlarının ve Türkiye’de ikamet eden yabancıların kendileri ve kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri konusunda, yetkili makamlara yaptıkları başvuruların sonucu veya yapılmakta olan işlemin safahatı hakkında dilekçe sahiplerine en geç otuz gün içinde gerekçeli olarak cevap verilmesi gerekmektedir. Dilekçe hakkı, hesap veren ve şeffaf bir kamu yönetimi açısından önem taşımaktadır. Bu sayede vatandaşlar, YKY ve yönetim anlayışı kapsamında, hesap sorulan vatandaştan, hesap soran vatandaşa doğru yer değiştirmektedir.

5.7.6. Kamu Görevlileri Etik Kurulu Çalışmaları

Türk kamu yönetiminde, YKY ve yönetim anlayışı kapsamında önemli bir ilke olan şeffaflığın sağlanması konusundaki somut uygulamalardan bir diğeri, 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile kurulan Kamu Görevlileri Etik Kurulu ve yaptığı çalışmalarıdır. 5176 sayılı Kanun ile kurulan ve 11 üyeden oluşan Kamu Görevlileri Etik Kurulu’nun amacı, kamu görevlilerinin uymaları gereken şeffaflık, tarafsızlık, dürüstlük, hesap verebilirlik, kamu yararını gözetme gibi etik davranış ilkeleri belirlemek ve uygulamayı

gözetmektir. Genel bütçeye dahil daireler, kamu iktisadi teşebbüsleri, döner sermayeli kuruluşlar, mahalli idareler ve bunların birlikleri, kamu tüzel kişiliğini haiz olarak kurul, üst kurul, kurum, enstitü, teşebbüs, teşekkül, fon ve sair adlarla kurulmuş olan bütün kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan, yönetim ve denetim kurulu ile kurul, üst kurul başkan ve üyeleri dahil tüm personeli bu kurulun görev alanına girmektedir (MEVZUAT, 30/01/2019, www.mevzuat.gov.tr). Kurul, kamu görevlilerinin görevlerini yürütürken uymaları gereken etik davranış ilkelerini hazırlayacağı yönetmeliklerle belirleyerek, etik davranış ilkelerinin ihlâl edildiği iddiasıyla re'sen veya yapılacak başvurular üzerine gerekli inceleme ve araştırmayı yapıp sonucu ilgili makamlara bildirerek ve kamuda etik kültürünü yerleştirmek üzere çalışmalar yaparak kamu yönetiminde şeffaflığın oluşmasına katkı sağlamaktadır.

5.7.7. Kamu Gözetim Kurumu Çalışmaları

Türk kamu yönetiminde, YKY ve yönetim anlayışı kapsamında önemli bir ilke olan şeffaflığın sağlanması konusundaki somut uygulamalardan bir diğeri, 660 sayılı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Kamu Gözetim Kurumu ve çalışmalarıdır. Kamu Gözetim Kurumu'nun amacı, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir. Kamu Gözetim Kurumu bu amaçla, gözetim ve denetim faaliyetleri sonucunda intikal ettirilen raporlarla ilgili olarak mevzuat çerçevesinde gerekli çalışmaları yaparak Kurula sunulacak müzekkereleri hazırlar, faaliyetleri sırasında, denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanması, denetime olan güven ile denetim kalitesinin artırılması konularında görülen aksaklıklar ve bunların çözümü hususunda önerilerde bulunur ve gerekli tedbirleri alır, görev alanına giren konularda talep edilen görüşlerle ilgili çalışmaları yapar, ilgili kurumların bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler ile ilgili bildirimleri hakkında gerekli işlemleri yapar, denetim ve gözetim faaliyetlerinin sonuçlarının kamuoyuna açıklanması amacıyla yıllık rapor hazırlar (KGK, 29/01/2019, www.kgk.gov.tr). Yapılan bu faaliyetler ile kurul, vatandaşın, güvenilir, anlaşılır, tutarlı, bilgi ve belgelere serbestçe ulaşmasına şeffaflık kapsamında katkı sağlar.

5.7.8. Faaliyet Raporların İnternette Yayınlanması

Türk kamu yönetiminde, YKY ve yönetim anlayışı kapsamında önemli bir ilke olan şeffaflığın sağlanması konusundaki somut uygulamalardan bir diğeri ve en önemlisi KMYKK kapsamında birim faaliyet raporlarının internette yayınlanmasıdır. KMYKK'nın 41. maddesine göre üst yönetici, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenlemekte, kurumların internet siteleri aracılığı ile kamuoyuna açıklamaktadır. Ayrıca bu faaliyet raporlarının bir örneğini Sayıştay'a ve Cumhurbaşkanlığı'na göndermektedir. Üst yöneticiler tarafından düzenlenen ve kurumların internet sitelerinde yayınlanan iç denetim raporları, kamu mali yönetiminde şeffaflık ve hesap verebilirlik araçlarından biri olarak ortaya çıkmaktadır. Türkiye'de

şeffaflık uygulamaları hakkında bilgi verdikten sonra, yolsuzluklarla mücadele ve şeffaflığın geliştirilmesi için çaba sarf eden, şeffaflık konusunda en önemli uluslararası örgüt olan Uluslararası Şeffaflık Örgütü (TI) hakkında bilgi vermek faydalı olabilir.

5.8. Uluslararası Şeffaflık Örgütü (Transparency International - TI)

Bir uluslararası örgüt olan Uluslararası Şeffaflık Örgütü (TI), YKY ve yönetim anlayışı kapsamında önemli bir ilke olan şeffaflığın sağlanması konusunda, yolsuzluklarla mücadelede yeni stratejiler geliştirerek ve ülkeleri gözlem altında tutarak önemli bir fonksiyonu yerine getirmektedir. Yolsuzlukla mücadele konusuna öncelik veren ve geliştirdikleri özel programlarla bu konuda çalışmalar yapan Birleşmiş Milletler (BM), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), Dünya Bankası, Dünya Ekonomik Forumu (WEF), Uluslararası Ticaret Odası (ICC), BM Küresel İlkeler Ağı (UN Global Compact), AK Yolsuzluğa Karşı Devletler Grubu (GRECO), Dünya Ekonomik Forumu Yolsuzluğa Karşı Ortaklık İnisiyatifi (PACI) gibi uluslararası örgütler/ oluşumlar ve bu konuya odaklanan TI gibi sivil toplum kuruluşları, yolsuzluğun neden olacağı ekonomik kayıplara ve uzun vadede beraberinde getirdiği insan hakları ihlallerine vurgu yapmaktadır (Zıngıl, 2015:7). TI, 1993 yılında Berlin'de, uluslararası bir sivil toplum örgütü olarak kurulmuştur. Temel amacı, yolsuzluklarla mücadele ve şeffaflığın geliştirilmesi için çaba sarf eden sivil toplum kuruluşlarını desteklemek ve yolsuzluklarla mücadelede yeni stratejiler geliştirerek ülkelerdeki gelişmeleri gözlem altında tutmaktır (POLİTİKA AKADEMİSİ, 02/06/2017, www.politikaakademisi.org). Bugün 90'dan fazla ülkede faaliyet gösteren TI'nın Türkiye kolu, Uluslararası Şeffaflık Derneği'dir. Uluslararası Şeffaflık Derneği 2008 yılında, yolsuzluğun temel ve sistemik nedenleri ile mücadele etmek amacı ile gönüllü çabalarla kurulmuş bir sivil toplum kuruluşudur. Türkiye'nin demokratik, sosyal ve ekonomik yönden gelişimini, şeffaflık, dürüstlük ve hesap verebilirlik ilkeleri kapsamında sağlamak amacı ile kurulmuştur. Uluslararası Şeffaflık Derneği, yolsuzluğun azaltılması yönündeki çalışmaları kapsamında Devlet ve sivil toplum örgütlerini bir araya getirerek faaliyetlerinde bu çok aktörlü işbirliğini esas almaktadır. Uluslararası Şeffaflık Derneği, kendisinin de tabi olduğu şekli ile, tüm kişi ve kurumların açık, dürüst, hukuka uygun, etik, izlenebilir ve hesap verebilir şekilde davranmasını talep etmektedir (ŞEFFAFLIK, 03/05/2018, www.seffaflik.org).

YKY ve yönetim anlayışı kapsamında önemli bir ilke olan şeffaflık, doğru ve iyi yönetimin bir parçası olduğu gibi, yolsuzlukla mücadelede de bunun ilk savunma hattıdır. Dünya Bankası yolsuzluğu, kamu gücünün özel çıkarlar amacıyla kötüye kullanılması olarak tanımlamıştır. TI, yolsuzluğa olanak tanıyan sistemleri ve ağları açığa çıkarmaya çalışmaktadır. Diğer taraftan yozlaşmış bu sistemleri değiştirmek için politika üretmekte ve yolsuzluktan uzak bir dünya hedeflemektedir. TI, demokratik olmayan uygulamalara ve hukukun üstünlüğü ilkesinin temelinden sarsılması gibi sonuçlara işaret etmektedir (Zıngıl, 2015:7). TI bir ülkenin hem yolsuzluk alanındaki zayıf yönlerini saptamak hem de o ülkenin yolsuzlukla mücadele konusundaki uygulamalarının etkinliğini ölçmeyi hedefleyen bir çerçeve oluşturmaktadır. Bu çerçeve, bir devleti oluşturan tüm kurum ve aktörleri kapsayacak nitelikte oluşturulur. Bu kapsamda hükümetin tüm birimleri, kamu ve özel sektör, medya ve sivil toplum değerlendirme içerisine alınmaktadır. Bu kapsamda TI tarafından geliştirilen Ulusal Şeffaflık Sistem Analizi ile yolsuzlukla mücadeleye bütüncül bir yaklaşım olarak bakılmakta, yolsuzluğun önlenmesini ve şeffaflığın yaygınlaştırılmasını sağlayacak kurumların nasıl işlemesi gerektiği ile ilgili, uluslararası bir mutabakata varılmaya

çalışılmaktadır. Ulusal Şeffaflık Analizi, bir ülkenin kurumlarının dürüstlük, hesap verilebilirlik ve şeffaflık alanlarında nasıl bir performans gösterdiğini bütünsel bir yaklaşımla değerlendirmeyi amaçlayan etkili bir lobi aracıdır. Etkili ve işleyen bir Ulusal Şeffaflık Sistemi, yolsuzluğu önleyen ve hesap verilebilirliği sağlayan güçlü bir mekanizma olma niteliği taşıırken, zayıf bir Ulusal Şeffaflık Sistemi genel olarak yolsuzluğun sistematik bir olgu olduğu ve yönetişimde birçok hatanın gözlemlendiği bir mekanizma olarak ortaya çıkmaktadır. Gerçekleştirilen değerlendirme, yalnızca uygulanması gereken reformları değil, bu reformların uygulanabilirliği konusunda da bilgi vermektedir. Ulusal Şeffaflık Sistemi'nin güçlendirilmesi toplumun tüm kesimlerinde daha iyi yönetim uygulamalarının geliştirilmesini ve bu sayede daha adil bir toplumun oluşmasını sağlar (Gündüz vd., 2015:7).

TI sekreteryası Berlin'de bulunmaktadır. Bunun dışında 90'dan fazla ülkede faaliyet gösteren bölgesel birimler ve ülke kolları TI sekreteryası'nın koordinasyonunda faaliyetlerini sürdürmektedir. Ülke kolları ve bölgesel birimler, TI'nın şeffaflığı geliştirme yolundaki mücadelesinde küresel öncelikleri belirlemede önemli bir rol oynamaktadır. İrlanda'dan Mongolya'ya, Türkiye'ye ve Azerbaycan'a uzanan, içinde çok çeşitli kültürel, ekonomik ve siyasi farklılığı barındıran bölge, "TI Avrupa ve Orta Asya Bölgesi" olarak isimlendirilmekte ve hâlihazırda 54 ülke kolundan oluşmaktadır. Bu bölgenin en belirleyici özelliği Avrupa Birliği'nin genişleme projesi kapsamında olmasıdır. Bu kapsamda birçok ülke şeffaflığı artırma ve yolsuzluğu azaltma çalışmalarına başlamıştır. TI, Avrupa ve Orta Asya Bölgesi'nde diğer birçok projenin yanında, bölgesel düzeyde yürütülen çeşitli çalışmalar arasında Şeffaflık Bilgi Merkezleri de bulunmaktadır (ŞEFFAFLIK, 29/11/2016, www.seffaflik.org). Uluslararası alandaki gelişmelerin yerelde yansımaları da olmaktadır. Uluslararası bir bütünleşme süreci olarak ortaya çıkan küreselleşme kapsamında yaşanan gelişmeler, devlet anlayışında yurttaşın merkeze konduğu bir anlayış değişikliğini de ortaya çıkarmış, bu zihinsel dönüşüm bir yansıması olarak YKY ve yönetim anlayışı tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de benimsenmeye, geleneksel kamu yönetimi anlayışının yerini almaya başlanmıştır. YKY ve yönetim anlayışı kapsamında, katılımcı demokrasi, hukukun üstünlüğü, yolsuzlukla mücadele, hesap verilebilirlik ve şeffaflık önemli hale gelmiştir. İnsan haklarına dayanan batıda medeniyeti kaynaklı demokrasi rejiminin gelişimi ve temel hakların güvence altına alındığı hukukun üstünlüğü ilkesinin benimsenmesi ile YKY ve yönetim anlayışı kapsamında önemli hale gelen hesap verebilirlik önemli hale gelmiştir. Hesap verebilirliğin temel unsurlarından biri de şeffaflıktır. Şeffaflık ulusal anlamda da ele alınsa uluslararası anlamda da ele alınsa, günümüz dünyasının bir vazgeçilmezidir.

5.9. İç Denetim Faaliyetinde Şeffaflığın Önemi

KMYKK ile mevzuatımıza giren iç denetim faaliyeti, klasik denetim faaliyetinden farklı olarak geçmiş odaklı değil, geleceğe yönelik bir takım danışmanlık ve kuruma değer katma faaliyetini de bünyesinde barındıran bir denetimdir. Geçmiş faaliyetlerin teftişi üzerine kurgulanmış geleneksel denetimden farklı olarak iç denetim, sorunların nedenlerinin tespit edilerek, gelecekte benzer sorunların yaşanmaması için üst yöneticiye yardımcı olan, gelecek odaklı bir denetim olarak ortaya çıkmaktadır. YKY ve yönetim anlayışı kapsamında önemli bir ilke olan şeffaflığın sağlanması ve sınırlarının genişletilmesi arzu edilmekle birlikte, kurumlar istenilen düzeyde bilgiyi sağlamakta isteksizlik gösterebilmektedir. Bunun üç nedeni olduğu söylenebilir. İlk olarak bilginin toplanması, kamuoyuna duyurulması ve ilgili gruplara yayılması

beraberinde kaynak, zaman gibi maliyetler de getirmektedir. Bu noktada bilgi sağlayanlar kamuoyu bilgilendirmelerinden sağlayacakları marjinal yararları bunun marjinal maliyeti arasında bir denge kurmaya çalışacaklardır ki bu da tamamen şeffaf olmak yerine daha az şeffaf olunmasının tercih edilmesine yol açabilmektedir. İkinci olarak bilginin kamuoyuna açıklanmaması için bazı stratejik nedenler etkili olabilmektedir. Böyle durumlarda kamuoyu bilgilendirmelerini gerekli kılan düzenlemelerin olması arzu edilmeyebilir. Son olarak dışsal faktörler kamuoyu bilgilendirmelerini sınırlandırabilmektedir (TBB, 05/12/2019, www.tbb.org.tr).

Diğer yandan şeffaflık kapsamında vatandaşların, kamu idaresinde gerçekleşen eylemler, işlemler ve denetim sonuçları hakkında bilgilendirilmesi önemlidir. Bakış açısına göre farklı anlamlara gelebilen şeffaflık kavramı, kamu yönetimi açısından, devletin aldığı kararlardan etkilenen vatandaşların, devletin idari eylem ve işlemlerine, devletin elindeki bilgi ve belgelere kolayca ulaşabilmesi olarak ifade edilebilir. Şeffaflığın kapsamında vatandaşlar, devletin idari işlem ve prosedürlerine, devletin bilgi ve belgelerine kolay erişebilmelidir. Bu aynı zamanda bütçe hakkının temel unsurlarından biri olarak da ortaya çıkmaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin 2015/7 Esas ve 2016/47 Karar sayılı, 26/05/2016 tarihli kararlarında belirttiği gibi, TBMM'nin halk adına kamu gelirlerini toplama ve yine halk adına bu gelirleri harcama konusunda yürütme organına sınırları belirleyerek yetki vermesi ve sonuçlarını denetlemesine bütçe hakkı denilmektedir (ANAYASA, 03/01/2018, www.anayasa.gov.tr). Diğer bir ifade ile bütçe hakkı, halk temsilcilerinin, vergi ve benzeri gelirlerle kamu harcamalarının çeşit ve miktarını belirleme, onaylama ve harcamaların sonuçlarını denetleme hakkıdır. Bu sayede halk, yasama organı aracılığı ile kamu gelir ve giderlerini belirleyebilmektedir. Bütçe hakkı kapsamında vatandaşlar, kendilerinden toplanan vergiler ile hangi kamu mal ve hizmetlerinin üretildiğini, yani toplanan vergilerin nerelere harcandığını bilmeleri gerekmektedir. Bütçe hakkı demokratik ülkelerde halk tarafından seçilen temsilcilerden oluşan yasama organına ait bulunmaktadır. Kamu kaynaklarının kullanımında şeffaflığın sağlanamaması ve bütçe hakkının iyi kullanılamaması durumlarında, yolsuzluk büyük bir sorun olarak ortaya çıkabilmektedir. Yolsuzluğun önlenmesinde iç denetim faaliyetinin ve bu faaliyet sonuçlarının şeffaflık kapsamında kamuoyu ile paylaşılmasının önemi büyüktür. TI'nın yayınladığı 1995'ten 2019'a kadar Yolsuzluk Algı Endeksi sıralamasındaki ülkelerin yerleri ve 2012-2019 yılları arasında Demokrasi Endeksi'nde en çok gerileyen ülkelerin, Yolsuzluk Algı Endeksi'nde de en çok düşüş yaşayan ülkeler olduğu sonucundan hareketle, demokrasi ihlalleri ile yolsuzluk arasındaki ilişki olduğu söylenebilir (ŞEFFAFLIK, 04/02/2020, www.seffaflik.org). Bu noktadan hareketle iç denetimde şeffaflığın sağlanması ile demokrasinin gelişimi ve hukukun üstünlüğü arasında bir ilişki olduğu söylenebilir. Diğer taraftan Türk kamu yönetimindeki anlayış değişikliği ile YKY ve yönetim anlayışının yerleşmesi, katılım, hakkaniyet, sorumluluk, katılımcı demokrasi, desantralizasyon, hukukun üstünlüğü, kamu yararı, yolsuzlukla mücadele, hesap verilebilirlik ve şeffaflık kavramlarının önem kazanmasına neden olmuştur.

Şeffaflığın önemini bu şekilde ifade ettikten sonra, Türk kamu yönetimi için yeni olan, KMYKK ile mevzuatımıza giren iç denetim faaliyetinde şeffaflığın sağlanıp sağlanmadığı incelenmesi gereken bir konu olarak ortaya çıkmaktadır.

6. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ ve KONTROL KANUNU KAPSAMINDA İÇ DENETİM FAALİYETİNDE ŞEFFAFLIK ve UYGULAMADA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR İLE İLGİLİ BİR ALAN ARAŞTIRMASI

Bu bölümde öncelikle araştırma kapsamında, saha araştırmasında kullanılan yöntem, araştırmanın evreni ve araştırmanın sınırlılıkları anlatılmıştır. Bölümün devamında, iç denetçilerin şeffaflığa ilişkin algılarının analizi, iç denetçilerin iç denetim faaliyetinin algılanmasına ilişkin algılarının analizi, iç denetim biriminin teşkilatlanması ve hizmet sunumu bakımından karşılaşılan sorunlar, iç denetim faaliyetinde şeffaflık sorunu ve sorunlarla ilgili çözüm önerileri konuları anlatılmıştır.

6.1. Saha Araştırmasında Kullanılan Yöntem

Bu araştırmada iç denetim faaliyetinde karşılaşılan sorunlar ve bu sorunlara ilişkin çözüm önerilerinin tespiti amacıyla, saha çalışmasında bize yardım eden yöntem, nitel araştırma yöntemi olmuştur. Olguların açıklanması ve arkasındaki sosyal gerçekliğin içinde gizli olan bilgiler ortaya çıkarılmak isteniyorsa, çalışmaya nitel yöntemin dahil edilmesi gerekmektedir (Şimşek, 2012:86). Bu kapsamda, temel amacı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) kapsamında gerçekleştirilen iç denetim faaliyetinin, uygulamada yeni kamu yönetimi (YKY) ve yönetim anlayışının gerektirdiği ölçüde şeffaf olup olmadığını ve iç denetçilerin, iç denetim faaliyetine ve şeffaflığa ilişkin algılarını belirlemek olan bu araştırmada, nitel araştırma yöntemi seçilmiştir. Bu sayede derinlemesine çözümlemeler ve olguların mantıksal açıklamaları yapılabilmektedir. Araştırma kapsamında elde edilen veriler deşifre edilirken ve yazıya aktarılırken görüşmecilerin üsluplarına sadık kalınmaya çalışılmıştır. Araştırmada bize yardımcı olan yöntemsel yaklaşım, vaka çalışması (case study) olmuştur. Soru tipi olarak, yarı yapılandırılmış ve gelişimsel soru tipi seçilmiştir. Örneklem tipi olarak, amaç odaklı örneklem tipi seçilmiştir. Veri toplama tekniği olarak, yüz yüze derinlemesine görüşme tekniği seçilmiştir.

Yüz yüze derinlemesine görüşme tekniğinin güçlü yönleri, bu tekniğin araştırmacıya daha derinlemesine cevaplar alabilmesine, yanlış anlamaların önüne geçilmesine olanak sağlayacak şekilde esnek olması, katılımcının davranış, yüz şekli, vücut hareketleri gibi sözel olmayan davranışları gözlemlene ve kayıt etme olanağı vermesi, soruların sıralamasının ve gerekli görüldüğünde yeni soruların sorulmasına olanak sağlaması nedeniyle araştırmacının esnek hareket etmesine olanak sağlaması olarak sıralanabilir. Bu tekniğin zayıf yönleri ise, diğer veri toplama yöntemleri ile mukayese edildiğinde maliyetinin çok olması, verilere ulaşmak için harcanan zamanın fazla olması, görüşme gerçekleştirilen kişilerin kayıtlı ve yazılı bilgileri kullanamaması, katılımcı hedef kitleye ulaşmanın zor olması ve soru standardının olmayışdır (Yıldırım ve Şimşek, 2013:147). Bu araştırmada da bu zorluklarla karşılaşılmış, görüşme gerçekleştirilmesi amacıyla 8.000 km mesafe kat edilmiş, 7 bölgede, her bölgede 3 il olmak üzere, 21 ilde görev yapan 50 iç denetçi ile yüz yüze derinlemesine görüşme gerçekleştirilmiştir. Araştırma problemini oluşturduktan, en uygun araştırma yönteminin ne olduğuna karar verildikten sonra örneklem seçiminde bir bölgede yığılma olmamasına dikkat edilerek her bölgeden 3 il belirlenerek, amaçlı örneklem yöntemi kapsamında örneklemelerin seçimine danışman hocam ile karar verilmiştir. Hangi bölgede, hangi ilde ve hangi kurumda görevli iç denetçiler ile görüşme gerçekleştirildiği aşağıdaki tabloda görülebilir.

Tablo 6.1. Görüşülen Kişiler Tablosu

Sıra	Bölge	İl	Kurum
1	Akdeniz Bölgesi	Adana	Adana Büyükşehir Belediyesi Çukurova Üniversitesi
		Hatay	Hatay Büyükşehir Belediyesi
		Kahramanmaraş	Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Kahramanmaraş Büyükşehir Belediyesi
2	Doğu Anadolu Bölgesi	Bingöl	Bingöl Üniversitesi
		Erzurum	Atatürk Üniversitesi
		Malatya	Malatya Büyükşehir Belediyesi
3	Ege Bölgesi	Afyon	Afyon Kocatepe Üniversitesi
		Kütahya	Dumlupınar Üniversitesi Kütahya Belediyesi
		Uşak	Uşak Belediyesi Uşak Üniversitesi
4	Güneydoğu Anadolu Bölgesi	Adıyaman	Adıyaman Üniversitesi
		Gaziantep	Gaziantep Üniversitesi
		Şanlıurfa	Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesi
5	İç Anadolu Bölgesi	*	İl Özel İdaresi * Üniversitesi
		Ankara	T.C. Tarım ve Orman Bakanlığı T.C. Ticaret Bakanlığı T.C. Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı
		Konya	Konya Büyükşehir Belediyesi Konya Su ve Kanalizasyon İdaresi Selçuk Üniversitesi
		*	İl Özel İdaresi
		Amasya	Amasya Belediyesi
		Bolu	Abant İzzet Baysal Üniversitesi
		Samsun	Ondokuz Mayıs Üniversitesi Samsun Büyükşehir Belediyesi
7	Marmara Bölgesi	Bursa	Bursa Büyükşehir Belediyesi Uludağ Üniversitesi
		İstanbul	İstanbul Büyükşehir Belediyesi İstanbul Üniversitesi İstanbul Teknik Üniversitesi Kağıthane Belediyesi Marmara Üniversitesi
		Kocaeli	Kocaeli Üniversitesi

* Burada görüşülen iç denetçi tek olduğu için ili belirtilmemiştir.

6.2. Araştırmanın Evreni

Alan araştırmasının evrenini, belediyelerde, il özel idarelerinde, üniversitelerde, bakanlıklarda, genel müdürlüklerde görevli, iç denetim faaliyetinin temel aktörü olan, iç denetçiler oluşturmaktadır. Araştırma, amaç odaklı örneklem tipiyle, mesleki tecrübeleri, konuya ilişkin bilgi ve deneyimleri dikkate alınarak, seçilmiş kişiler ile yüz yüze derinlemesine görüşme tekniği kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmada kodlamalar, konunun uzmanı olan, araştırmanın yürütücüsü danışman hocalarımdan Prof. Dr. Ahmet Hamdi AYDIN ile tartışılarak oluşturulmuştur. Alandaki veriler, iç denetim algısı, iç denetçi algısı, üst yönetici algısı, iç denetim biriminin teşkilatlanması, şeffaflık anlayışının algılanması, şeffaflık kavramının algılanması, YKY anlayışı şeklinde kodlanmış ve bu kodların her biri alan araştırmasının verilerinin analiz edileceği bu bölümün alt başlıklarını oluşturmuştur. Bu kapsamda araştırmanın başlangıcında belediyelerde görevli 20 iç denetçi, il özel idarelerinde görevli 3 iç denetçi, üniversitelerde görevli 30 iç denetçi, bakanlık, genel müdürlük ve diğer kamu kurumlarında görevli 12 iç denetçi hedef kitle olarak belirlenmiştir. Uygulama aşamasında, belediyelerde görevli 4 iç denetçi ile il özel idarelerinde görevli 1 iç denetçi ile üniversitelerde görevli 5 iç denetçi ile bakanlık, genel müdürlük ve diğer kamu kurumlarında görevli 5 iç denetçi ile görüşme olanağı sağlanamamıştır. Görüşme gerçekleştiremediğimiz iç denetçilerden Marmara Üniversitesinde görevli iç denetçi sorularımıza yazılı olarak cevap vermiştir.

Sonuç olarak belediyelerde görevli 16 iç denetçi, il özel idarelerinde görevli 2 iç denetçi, üniversitelerde görevli 25 iç denetçi, bakanlık, genel müdürlük ve diğer kamu kurumlarında görevli 7 iç denetçi ile görüşme gerçekleştirilmiş, Marmara Üniversitesinde görevli iç denetçiden mülakat sorularına yazılı cevap alınmıştır. Bu niteliksel çalışmada alanın geniş olması nedeniyle örneklem, danışman hocam ile yapılan görüşmeler sonucunda, yedi farklı bölgeden sayısal olarak orantılı olarak, amaç odaklı örneklem tipine uygun şekilde seçilmeye çalışılmıştır. Buna ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 6.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Hedeflenen Gruplar	Evren	Hedeflenen Örneklem	Gerçekleşen Örneklem	Gerçekleşen/Hedeflenen
Belediyede Görevli İç Denetçiler	194	20	16	0,8
İl Özel İdarelerinde Görevli İç Denetçiler	32	3	2	0,666
Üniversitelerde Görevli İç Denetçiler	234	30	25	0,833
Bakanlık, Genel Müdürlükte Görevli İç Denetçiler	428	12	7	0,583
TOPLAM	888	65	50	0,769

Araştırmanın evreni ile idareler itibarıyla dolu-boş iç denetçi kadro sayıları arasındaki ilişkiyi ortaya koyabilmek amacıyla, İDKK kayıtlarına göre, idareler itibarıyla dolu-boş iç denetçi kadro sayıları, aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 6.3. İDKK Tarafından Yayınlanan Dolu/Boş İç Denetçi Kadro Sayısı (İDKK, 24/02/2021, www.idkk.gov.tr).

DOLU/BOŞ KADRO SAYISI	Toplam Kadro Sayısı	Dolu Kadro Sayısı	Boş Kadro Sayısı	Kadroların Doluluk Oranı
Belediyede Görevli İç Denetçiler	513	194	319	0,378
İl Özel İdarelerinde Görevli İç Denetçiler	197	32	165	0,162
Üniversitelerde Görevli İç Denetçiler	404	234	170	0,579
Bakanlık, Genel Müdürlükte Görevli İç Denetçiler	963	428	544	0,444
TOPLAM	2077	888	1179	0,427

Araştırmanın evreni ve örneklemini hakkında bu şekilde bilgi verdikten sonra araştırmanın sınırlılıkları hakkında bilgi verilebilir.

6.3. Araştırmanın Sınırlılıkları

Alan araştırması kapsamındaki bu araştırma, iç denetim faaliyetinin asli unsuru olan ve belediyeler, il özel idareleri, üniversiteler, bakanlıklar, genel müdürlükler ve diğer kamu kurumlarında görev alan iç denetçilerin görüş ve düşünceleri üzerinden şekillenmiştir. Araştırmanın bu kişiler ile sınırlanmış olmasının temel nedeni, bu kişilerin iç denetim faaliyetinin temel unsuru olmaları ve bu alanda birinci derece sorumlu ve uygulayıcı olmalarıdır. İç denetçiler kurum faaliyetlerini üst yöneticiye raporlarken, yapılan işlerin uygunluk ve etkinliğini, üretilmiş raporların güvenilirliğini kontrol ederler. Temel amacı kuruma değer katmak olan iç denetçiler, kamu kaynaklarının etkin ve verimli şekilde yönetilip yönetilmediğini değerlendirir, rehberlik yapar, bağımsız, nesnel güvence sağlar ve danışmanlık faaliyetini yerine getirirler. İç denetçiler kamu kaynaklarının kullanılması konusunda “şeffaflık” kapsamında önemli bir fonksiyonu da yerine getirmektedirler.

Araştırmada konu bakımında da bir sınırlamaya gidilerek iç denetim faaliyeti, “şeffaflık” açısından ele alınmış, “halka karşı hesap verebilirlik” kapsamında bir inceleme yapmamaya özen gösterilmiştir. Devlet, “şeffaflık” kapsamında vatandaşın devlet yönetimi ile ilgili bilgiye ulaşabilmesini sağlamakta ve “halka karşı hesap verebilirlik kapsamında” da faaliyetlerine ilişkin güvenilir bilgiler ihtiva eden raporları halka açıklamaktadır. Her ne kadar “şeffaflık” ve “halka karşı hesap verebilirlik” kavramları birbirini tamamlayan iki kavram olarak ortaya çıksa da, “halka karşı hesap verebilirlik” kavramının ayrı bir çalışmanın konusu oluşturduğu düşünülmüştür. Araştırmada, iç denetim faaliyetinin asli unsuru olan “iç denetçiler” in görüşleri ele alınmıştır. İç denetçilerin bağlı olarak çalıştıkları üst yöneticilerin görüşlerine, araştırmanın odak konusu ve araştırmanın hacmi bakımından başvurulmamıştır.

Araştırmanın sınırlılıklarından en önemlisi, görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin bir kısmının görüş beyan ederken çekinmeleri olmuştur. Mülakat sorularında açıkça belirtildiği gibi isimlerin gizli tutulacağı konusunda beyanımız ve ikili ilişkiler kapsamında kurduğumuz diyalog verilere ulaşmamızı zor da olsa

sağlamıştır. Birçok iç denetçinin, “İyi ki geldiniz. Daha önce gelen olmamıştı, mail yolu ile yollanan anket sorularını ya cevaplamadan siliyoruz ya da gelişi güzel cevap veriyoruz...” mealindeki yanıtları, anket soruları ile ulaşamayacağımız verilere, görüşme yolu ile ulaşabildiğimiz konusundaki kanaatimizi pekiştirmiştir. Görüşmelere, ikna etme konusunda en fazla zorluk yaşanan grup, belediyelerde görevli iç denetçiler olmakla birlikte, en fazla rahat olunan grup ise üniversitelerde görevli iç denetçiler olmuştur.

Araştırmanın uygulanmasındaki zorluklardan biri de iç denetçilere ulaşma zorluğu olmuştur. Bazı iç denetçilerle görüşmek için, bir gün içinde üç defa aynı kuruma gidildiği de olmuştur. Ayrıca iç denetçilerin farklı illerde olması, kurumlarının farklı olması ve ulaşım zorlukları gün içinde birden fazla iç denetçi ile görüşmeyi çoğunlukla sınırlamıştır. İç denetçilere sadece hafta içi günler ulaşılabilmesi de görüşme gerçekleştirilen iç denetçilere ulaşmayı zorlaştırmış, görüşme gerçekleştirilen 50 iç denetçiye 8.000 km yol kat edilerek ulaşılabilmiştir. KMYKK’nın kendilerine neredeyse “hakimlik güvencesi” vermesine rağmen, özellikle belediyelerde görev yapan iç denetçilerin, sorulara tedirgin bir şekilde cevap verdikleri gözlenmiştir. Araştırmanın değerlendirmesinde karşılaşılan en önemli zorluk ise, yarı yapılandırılmış görüşme tekniğinin uygulanması nedeniyle görüşme sürelerinin uzun olması ve bunların çözümlenmesinin uzun zaman almasıdır.

6.4. Analizler

Türkiye’de özel sektör için nispeten eski, Türk kamu yönetimi için 2006 yılında yürürlüğe giren KMYKK ile mevzuatımıza girdiği için yeni olan iç denetim faaliyetinin yerine getirilmesi ile sorumlu olan, belediye, il özel idaresi, üniversite, bakanlık ve genel müdürlüklerde görevli iç denetçilerin düşünceleri çerçevesinde, iç denetim faaliyeti şeffaflık kapsamında ele alınarak incelemesi yapılmış, bu konuda ortaya çıkan sorunların belirlenmesi ve çözüm önerileri geliştirmeyi amaçlayan çalışma sonucu yarı yapılandırılmış görüşme tekniği kapsamında sorulan sorulara verilen cevapların çözümlenmesi ile elde edilen veriler, önceki bölümlerde yer alan teorik çerçeve dikkate alınarak aşağıda sıralanan başlıklar altında ve çeşitli tartışmalarla birlikte değerlendirilmiştir.

6.4.1. İç Denetçilerin Şeffaflığa İlişkin Algıları

İç denetçilerin şeffaflığa ilişkin algılarını analiz ettiğimiz bu tema altında, iç denetçilerin şeffaflığa ilişkin algıları alt sorusuna cevap aranmıştır. Şeffaflık, vatandaşların devlet yönetimi hakkında gerekli bilgi edinme ve bilgiye ulaşabilme haklarının anayasal normlarla güvence altına alınması demektir. Şeffaflık, kamusal faaliyetlerden herkesin haberdar olabileceği şekilde, faaliyetlere ilişkin raporların, anlaşılır, aleni, güvenilir, tutarlı şekilde halka açıklanmasıdır (Avci, 2008:13). Sadece yurttaşların kamu faaliyetlerinden haberdar olması ile sınırlı olmayan şeffaflık, kamu kurumlarının gizlilik ve resmi sır esasına göre değil, kurumlar tarafından alınan kararların ilgililere açık ve herkes tarafından anlaşılacak şekilde olmasıdır. Bu noktadan hareketle vatandaşların kamu politikaları ve sonuçları ile ilgili bilgiye kolayca ulaşabilmesi ve devlet yönetimi hakkında gerekli bilgilere ulaşabilmeleri için bu haklar, anayasal normlarla güvence altına alınmalıdır. Bu bağlamda, şeffaflığın performans şeffaflığı ve mali şeffaflık gibi türleri vardır. İç denetçiler şeffaflık tanımı yaparken, hesap verebilirlik, denetim, demokrasi, hukuk devleti, bütçe hakkı, açıklık, yönetim ve

denetim gibi kavramlar üzerinden tanımlamaya gitmeyi tercih etmişlerdir. Şeffaflığın gelişimi ile hukuk devleti ve demokrasinin gelişimi arasındaki sıkı ilişkinin de altını çizmekte fayda vardır. 1980’li yıllarla birlikte yönetim anlayışında yaşanan değişimin yansıması olarak sosyal devletin yerine düzenleyici devleti, müdahaleci devletin yerine asli fonksiyonlarına çekilmiş devleti; katı, hiyerarşik kurallara sıkı sıkıya bağlı, gizlilik esasına dayanan bir bürokratik yapılanma yerine esnek, katılımcı, sonuç odaklı, şeffaf ve hesap verebilir alternatif örgütlenmeyi esas alan, kamu hizmet yararlanıcılarının taleplerini dikkate alan, yönetenlerle yönetilenler arasındaki ilişkileri yeniden düzenleyen ve insan ilişkilerine verilen değerin yüksek olduğu kamu ve özel sektör ortaklığına dayanan bir yönetim anlayışı olan YKY ve sivil toplum kuruluşlarının da buna dahil olması ile daha iyi bir yönetim anlayışının sergileyeceğinin düşünüldüğü “yönetişim” anlayışı ile karakterize olmuş olan günümüz kamu yönetiminde şeffaflık, YKY anlayışının önemli bir ilkesi olmuştur. Günümüzde geçerli olan ve Türk kamu yönetim sistemini de olumlu yönde etkileyen “yeni kamu yönetimi” ve “yönetişim” anlayışları göz önünde bulundurulduğunda, kamu yönetiminde “şeffaflık” kavramı size göre ne ifade ediyor?” sorusu ile görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerden şeffaflık kavramını tanımlamaları ve bu kavramdan ne anladıklarını ifade etmeleri istenmiştir.

Belediyede görevli iç denetçiler şeffaflığı, “siyasi iradenin rengine göre, içeriği ve etkinliği değişen bir kavram olmakla birlikte, kurumun faaliyetleri ile ilgili denetim raporlarının halka açıklanması” olarak tanımlamışlardır. Yönetişim ve denetim anlayışının birbiri ile görüş alışverişinde bulunması şeffaflık olarak görülmektedir. Belediyedeki görevli iç denetçilere göre performans şeffaflığı ve mali şeffaflığın nihai amacı, “vatandaşların, kurumdaki iş ve işlemlere kolaylıkla ulaşılabilmesi, kendileri ile ilgili her türlü faaliyetle ilgili bilgilerden haberdar olması, raporlardaki bulguların kamuoyu ile düzenli şekilde paylaşılması” dır. Belediyede görevli iç denetçilere göre şeffaflık her türlü faaliyetle ilgili düzenli olarak aktarılan bilgilerden kamuoyunun haberdar olmasıdır. Belediyede görevli iç denetçi G21’in anlatısında bu anlayışı görmek mümkündür. Ona göre:

“Şeffaflık, yapılan her türlü faaliyetle ilgili bilgilerin, kamuoyuna düzenli şekilde aktarılması ve kamuoyunun bilgilendirilmesidir. Şeffaflık, vatandaşlar tarafından kurumdaki iş ve işlemlere kolaylıkla ulaşılması, haberdar olmasıdır. Mevzuat gereği gizli kalması gereken haricindeki her şey paylaşılabilir.” (G21, 7 Ağustos 2017).

Bu anlatı Avcı’nın, kamusal faaliyetlerden herkesin haberdar olabileceği şekilde faaliyetlere ilişkin raporların, anlaşılır, aleni, güvenilir, tutarlı şekilde, halka açıklanması ve bunu devletin en iyi şekilde, hesap verme sorumluluğu içerisinde yerine getirmesi, şeklindeki şeffaflık tanımlaması ile örtüşmektedir (Avcı, 2008:13).

Herkese açık bir denetim yaptıklarını, ancak bilgilerin yanlış kişilerin eline geçmemesi gerektiğini ifade eden üniversitede görevli bir iç denetçi ise şeffaflığı şu şekilde tanımlamıştır:

“Şeffaflık, bulguların herkes tarafından görülebilir, anlaşılabilir olması, saklanmaması, açık ve net olmasıdır. Bulguları herkese açık bir denetim yapıyoruz. Saklanacak bir şey yoksa şeffaf olmanın da sakıncası yoktur. Ancak bilgilerin yanlış kişilerin eline geçmemesi de gerekir.” (G22, 7 Ağustos 2017).

Türk kamu yönetiminde esnek olmama ve gizlilik ya da dışa kapalılık ile ilgili olarak da sorunlar yaşanmadığını ifade eden Aydın’da, benzer şekilde Türk kamu yönetimi sistemi yapı ve işleyiş bakımından “gizlilik” ve “resmi sır” esasına dayandığını, şeffaflığın istisna olduğunu ifade etmektedir (Aydın, 2018b:275).

İl özel idaresinde görevli iç denetçiler şeffaflığı, kurumların KMYKK kapsamında hazırladığı stratejik planların, yıllık programların, yatırım programlarının ve faaliyet programlarının sene sonunda halka bildirilmesi ve yapılan iş ve işlemlerden vatandaşın haberdar edilmesi olarak tanımlamaktadır. Şeffaflık tanımı yapılırken bir yandan “kurumda yapılan hizmetlerin herkese açık olması” ifadesi kullanılırken, diğer yandan “işin niteliği gereği yayınlanamayanlar hariç diğer raporlar yayınlanmalıdır” denmekte ve yayınlanmaması gerekenlerin neler olduğu ile ilgili açık ifade kullanılmamaktadırlar. İl özel idaresinde görevli iç denetçi G11’in anlatısında bu anlayışı görmek mümkündür. Ona göre:

“Şeffaflık, sene başında hazırlanan stratejik planların, yıllık programların, yatırım programlarının, faaliyet programlarının, sene sonunda halka bildirilmesi dolayısı ile idarenin iş ve işlemlerinden vatandaşın haberdar edilmesidir. İşin niteliği gereği yayınlanamayanlar hariç diğer iç denetim raporları yayınlanabilir.” (G11, 3 Ağustos 2017).

Diğer taraftan üniversitede görevli iç denetçi G6 şeffaflığı, kamu yönetiminde yapılan işlemlerin, alınan kararların, topluma açık bir şekilde yapılması ile ilişkilendirerek açıklamıştır. Ona göre:

“İç denetim faaliyeti için gerekli olan şeffaflık, kamu yönetiminde yapılan işlemlerin, alınan kararların, topluma açık bir şekilde yapılmasıdır. Denetime tabi olan birimlerin, şeffaflığın bir gereği olarak rahat hareket etmeleri ve samimi bilgi vermeleri, denetim faaliyetini de kolaylaştıracaktır.” (G6, 27 Temmuz 2017).

Üniversitede görevli iç denetçilerin bir kısmı şeffaflığı, yurttaşlık bilinci ile ilgili bir kavram olarak değerlendirmektedir. Bu anlayış kapsamında yurttaşların, vergisi vererek finanse ettiği kamu hizmetleri ile ilgili olarak, yöneticilerin yönetilenlere hesap vermesi, halkın kamu yönetiminde yapılan işlemlerden haberdar edilmesi ve alınan kararların topluma açık olması şeffaflık olarak tanımlamaktadırlar. Ayrıca kamu yönetiminde yapılan işlemlerin ve alınan kararların, topluma açık bir şekilde yapılması, bütçe hakkı kapsamında yöneticilerin yönetilenlere hesap vermesi, hizmette yararlananların kamu yönetimi ile alakalı kendini ilgilendiren her konuda bilgi sahibi olabilmesi ve bu bilgilerin anlaşılır olması ve böylece idarenin eylem ve işlemlerinin meşruiyet kazanması, şeffaflık kapsamında değerlendirilmektedir. Nitekim bir iç denetçinin bu bakış açısını,

“Şeffaflık, yönetimin, kuralları açık olan faaliyet sonuçlarını vatandaşlar ile paylaşması, vatandaşın haberdar olması demektir. Hesap verilebilirlik kavramı ile de ilgili olan şeffaflık her bilginin her an, her zaman kamuoyuna açıklanması değildir... İç denetimde temel mantalite çok güzel devletin açık olması lazım. Devlet anlayışının vatandaşın hakları ve sorumlulukları konusunda şeffaf olması lazım. Üniversite yıllık faaliyet raporunda iç denetim için ayrılan yer var ve burada iç denetim faaliyet rapor özetleri ile ilgili istatistiki bilgileri veriyoruz.” anlatısında açıkça görmek mümkündür (G32, 11 Ağustos 2017).

Üniversitede görevli iç denetçi G45’in şeffaflık ile ilgili yaptığı,

“Hizmetten yararlananların, kamu yönetimi ile alakalı kendini ilgilendiren her konuda bilgi sahibi olabilmesidir.” tanımında,

şeffaflığın doğru ve eksiksiz duyurulma boyutunu görmek mümkündür. (G45, 8 Ağustos 2017).

Üniversitede görevli bir iç denetçi ise kamu kurumları arasındaki iç denetim ve dış denetim yöntemleri içerisinde en şeffaf olan denetimin iç denetim olduğunu ifade etmiştir:

“Aslında en şeffaf denetim iç denetimdir. Neden? Biz denetim sırasında bütün bulguları üst yönetim ile paylaşıyoruz, yönetimin görüşünü alıyoruz, daha sonra bulguları resmi olarak paylaşıyoruz, yöneticinin görüşünü alıyoruz. Bulgulara katılırlarsa zaten sorun yok, katılmazlarsa üst yöneticiye götürüyoruz. Nihai kararı üst yönetici veriyor. Bundan daha şeffaf bir denetim olabilir mi? Merkezden gelen, Mülkiye Müfettişi, Sayıştay denetçisi gibi bir denetim elemanı gelir denetimini yapar, raporunu yazar verir, kimseyle de görüşmez? Bulgularını kimseyle paylaşmaz. İç denetçi olarak biz denetim sırasında, denetim sonrasında, bulguları sözlü olarak da paylaşıyoruz yazılı olarak da paylaşıyoruz. “İÇDEN” yazılımını kullandığımız ve iç denetim faaliyetinin yazılım üzerinden gerçekleştirdiğimiz için ve yazılım bir aşamayı gerçekleştirmeden diğer aşamaya geçmemize müsaade etmediğinden, resmen bulgularınızı paylaşmak zorundasınız. Denetlenen birimin yöneticisi herhangi bir sürprizle karşılaşmaz. Zaten bulgulardan haberdardır ve bu bulgular denetlenen birimin yöneticisi ile resmi olarak da paylaşılır. Bu da beraberinde kurum içi şeffaflığı getirir. İç denetim faaliyetinde şeffaflık gereklidir. Zaten iç denetim faaliyetinin mantığında da şeffaflık vardır.” (G8, 28 Temmuz 2017).

Bakanlıkta görevli iç denetçiler genel olarak şeffaflığı, kamu yönetimin hesap verebilirliği bağlamında değerlendirmişler, kamu yönetimindeki eylem ve işlemlerin saklanmaması, tüm karar ve süreçler hakkında kamuoyunun bilgilendirilmesi ve vatandaşların ihtiyaç duydukları anda tüm bu bilgiye kolayca ulaşabilmeleri olarak tanımlamışlardır. Nitekim bir iç denetçinin bu bakış açısını,

“Şeffaflık, kendilerini ilgilendiren tüm karar ve sonuçlar hakkında, ilgili tarafların bilgilendirilmesidir. Şeffaflık, kamu yönetiminin hesap verebilirliği anlamında, işlemlerin ve harcamaların kamuoyundan saklanmaması ve kamuoyunun periyodik olarak bilgilendirilmesidir.” şeklindeki anlatısında açıkça görüyoruz (G37, 15 Ağustos 2017).

Şeffaflığı, milli güvenlikle ilgili olmayan tüm bilgilerin kamuoyu ile paylaşılması olarak tanımlayan üniversitede görevli iç denetçi G26 ise, şeffaflık kavramının mahalli idarelerde karşılığının olmadığını, belediyelerde iç denetim faaliyetinin uygulamasından sorunlar olduğunu ifade etmiştir:

“Şeffaflık, milli güvenlikle ilgili olmayan bütün bilgilerin kamuoyu ile paylaşıldığı, hesap verebilirliği ön plana çıktığı bir kavramdır. Tüm faaliyetlerde olduğu gibi iç denetim faaliyetinde de şeffaflık gereklidir. Şeffaflık kavramı, genel bütçede merkezi idare bütçelerinden daha iyi uygulanabiliyor ama mahalli idare de maalesef uygulanmıyor. KMYKK, YKY anlayışının yerleşmesi açısından önemli ama bu kapsamda şeffaflık tam olarak uygun olabiliyor mu? diye sorarsanız, cevabımız: “Maalesef uygulanmıyor” olur. Bunun, hem bürokrasinin eski alışkanlıklarından, hem de bu yeni yönetim

anlayışının yerleşmesi için belirli bir sürece ihtiyaç olmasından, kaynaklı nedenleri vardır.” (G26, 9 Ağustos 2017).

Genel müdürlükte görevli bir iç denetçi G16 şeffaflığı, kamu hizmeti yapan idarenin, yaptığı hizmetin sonuçlarından halkı haberdar etmesine vurgu yaparak aşağıdaki şekilde tanımlamıştır:

“Şeffaflık, kamu hizmeti yapan idarenin, yaptığı hizmetin sonuçlarından halkı haberdar etmesidir.” (G16, 4 Ağustos 2017).

Farklı kamu kurumlarında görevli iç denetçilerin şeffaflık kavramı ile ilgili açıklamalarına bakıldığında, iç denetçilerin şeffaflığı farklı boyutları ile ele aldıkları görülmektedir. Araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen iç denetçiler, literatürdeki şeffaflık kavramı ile ilgili tanımlara benzer şekilde tanımlama yapmışlardır. Şeffaflık ile ilgili yapılan tanımlamaların, denetim, hesap verebilirlik, katılımcılık, açıklık, yönetim gibi kavramlar ile ilişkilendirilerek yapıldığı görülmektedir. Yapılan tanımlar birlikte değerlendirildiğinde şeffaflığın, bütçe hakkı kapsamında kamuoyunun bilgilendirilmesi, yurttaşlık bilinci, milli güvenlik, hukuk devleti, demokrasi, bilgilendirme, meşruiyet ile ilgili bir kavram olarak değerlendirildiğini söylemek de mümkündür.

Belediyede görevli iç denetçilerin şeffaflık tanımlamalarına bakıldığında, “denetim raporlarının halka açıklanması”, “var olan her şeyin olduğu gibi bilinmesi”, “her türlü faaliyetle ilgili bilgilerin kamuoyuna aktarılması”, “vatandaşların, kurumdaki iş ve işlemlere kolaylıkla ulaşılabilmesi”, “bütçe verilerinin ve raporlardaki bulguların halka duyurulması” ve “yönetimin katılımcı şekli ile yapılması”nın ön planda olduğu görülmektedir. Bu tanımlamalar bir arada değerlendirildiğinde belediyede görevli iç denetçilerin, mali şeffaflığı ve performans şeffaflığını esas alarak, şeffaflık kavramını tanımladıkları görülmektedir. Buna karşılık il özel idaresinde görev yapan iç denetçilerin şeffaflık tanımlamalarında, “stratejik planların, yıllık programların, yatırım programlarının, faaliyet programlarının, sene sonunda halka bildirilmesi”, “kurumda yapılan hizmetlerin herkese açık olması”nın ön planda olduğu görülmektedir. Bu tanımlamalar bir arada değerlendirildiğinde il özel idaresinde görevli iç denetçiler, performans şeffaflığını esas alarak şeffaflık kavramını tanımladıkları görülmektedir. Belediyede görevli iç denetçilerin büyük çoğunluğunun HMB kökenli olmalarının ve belediyede yaşadıkları sorunların aşılması noktasında teftiş geçmişleri ile ilgili alışkanlıklarını kuruma getirmek istemelerinin, bu tanımlamada etkili olduğunu söylemek mümkündür.

Üniversitede görevli iç denetçilerin şeffaflık tanımlamalarına bakıldığında, “yurttaşlık bilinciyle ilgili bir kavram olarak, tabandan gelen bir yönetim anlayışının sonucu, yöneticinin yönetilenlere hesap vermek zorunda hissetmesi”, “her kararın, vergi vererek onu finanse eden, yurttaşın açıklanması ve böylece meşruiyet kazanması”, “kamu yönetiminde yapılan işlemlerin, alınan kararların, topluma açık bir şekilde yapılması”, “yukarıdan aşağıya olduğu kadar, aşağıdan yukarıya da bir veri akışının söz konusu olduğu iki yönlü bir süreç”, “tamamen açık olma ve hesap verebilirlik”, “milli güvenlikle ilgili olmayan bütün bilgileri kamuoyu ile paylaşmak”, “kurumun faaliyetlerinin kamuoyu ile paylaşılması” olarak tanımlamışlardır. Bu tanımlamalara bakıldığında, coğrafi yerinden yönetim kuruluşu olan belediyede görevli iç denetçiler de olduğu gibi, fonksiyonel yerinden yönetim kuruluşu olan üniversitede görevli iç denetçiler de mali şeffaflığı ve performans şeffaflığı ön plana çıkartarak şeffaflık tanımlamaları yaptıkları görülmektedir. Belediyede görev yapan iç denetçilerin belediyede yaşadıkları büyük sorunların aşılması için bir araç olarak gördükleri şeffaflık kavramının önemini vurguladıkları gözlemlenirken, üniversitede görevli iç denetçilerin

şeffaflığın önemi ve şeffaf bir iç denetim faaliyetinin kuruma katacağı değer konusunu vurgulamak için, şeffaflık kavramının önemini vurguladıkları dolayısı ile şeffaflığın aynı boyutlarının farklı amaçları gerçekleştirmek için ifade edildiği gözlemlenmiştir. Diğer yandan bakanlık ve genel müdürlükte görevli iç denetçilerin şeffaflık tanımlamalarına bakıldığında, “kamu yönetiminin hesap verilebilirliği anlamında, işlemlerin ve harcamaların kamuoyundan saklanmaması ve kamuoyunun periyodik olarak bilgilendirilmesi”, “bilgi teknolojileri alanındaki stratejik bilgiler dışında, kurumu zafiyete uğratmayacak ve kurumun özelini de ortaya koymayan bilgilerin kamuoyu ile paylaşılması”, “ilgili kurumların/vatandaşın, kendilerini ilgilendiren konularda, ihtiyaç duydukları bilgiye kolaylıkla ulaşabilmeleri” ve “kamu hizmeti yapan idarenin, yaptığı hizmetin sonuçlarından halkı haberdar etmesi” nin ön planda olduğu görülmektedir. Bu tanımlamalar bir arada değerlendirildiğinde bakanlık ve genel müdürlükte görevli iç denetçilerin, mali şeffaflığı ve performans şeffaflığını esas alarak, şeffaflık kavramını tanımladıkları görülmektedir. Diğer yandan iç denetçilerin büyük çoğunluğunun YKY ve yönetim anlayışının gerektirdiği şeffaflık anlayışına sahip olmadıkları gözlemlenmiştir.

Şeffaflıkla ilgili bu tanımlamalardan yola çıkarak, yönetenlerle yönetilenler arasındaki ilişkileri yeniden düzenleyen ve insan ilişkilerine verilen değerin yüksek olduğu kamu ve özel sektör ortaklığına dayanan bir yönetim anlayışı olan “yeni kamu yönetimi” ve sivil toplum kuruluşlarının da buna dahil olması ile daha iyi bir yönetim anlayışının sergileyeceğinin düşünüldüğü “yönetişim” anlayışı ile karakterize olmuş olan günümüz kamu yönetiminde bütçe kapsamında kaynakların nereye harcandığı ile ilgili kamuoyunun bilgilendirilmesi olarak ortaya çıkan mali şeffaflıktan öte “bu harcama gerekli mi?” sorusu ile özetleyebileceğimiz performans şeffaflığı da önemli hale gelebilmektedir. Bu bakımdan araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen, ideal olan ile olması gereken arasındaki farkı vurgulayan iç denetçiler, mali şeffaflığa ve performans şeffaflığına çeşitli gerekçelerle vurgu yapmışlardır. Bu bakımdan özellikle belediyede görevli iç denetçilerin ağırlıklı olarak mali şeffaflığı vurgulamalarının altında, kurumda yaşadıkları büyük sorunlar ve HMB’deki teftiş ile ilgili geçmişlerini kuruma taşıyarak bu sorunlardan kurtulmak istemelerinde mali şeffaflığı bir araç olarak kullanmak isteklerinin olduğu söylenebilir.

6.4.2. İç Denetçilerin İç Denetim Faaliyetine İlişkin Algıları

İç denetçilerin iç denetim faaliyetine ilişkin algılarını analiz ettiğimiz bu tema altında, iç denetçilerin iç denetim faaliyetine ilişkin algıları alt sorusuna cevap aranmıştır. Şeffaflık kavramı, 1980’li yıllara kadar egemen olan geleneksel kamu yönetimi anlayışının yerine küreselleşme ve Avrupa Birliği’nin etkisi ile YKY ve yönetim anlayışının yerleşmesi ile kamu yönetiminde önemli bir hale gelmeye başlamıştır. Şeffaflık, bütçe hakkı kapsamında, vatandaşın ödediği vergiler ile finanse edilen, kamuda gerçekleşen eylem ve işlemler hakkında gerekli bilgiye kolaylıkla ulaşabilmesi ve bunun anayasa ile güvence altına alınmasını ifade etmektedir (Okur, 2007:51). Hesap verebilirlik kavramı ile birbirini tamamlayan iki kavram olarak şeffaflık, kamu hizmetleri ile ilgili faaliyetlere ilişkin raporların, güvenilir, anlaşılır, tutarlı olması, hesap verme sorumluluğu kapsamında kendisinden toplanan vergi ile finanse edilen halka açıklanması ve meşruiyetinin sağlanmasıdır. Araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen iç denetçilere yöneltilen “Kamu yönetiminde iç denetim faaliyetlerinde şeffaflık gerekli midir?” sorusunun devamında, gerçekleştirilen görüşmede, iç denetçilerin iç denetim faaliyetini nasıl

tanımladıkları ve iç denetim faaliyeti ile şeffaflık arasındaki ilişkiyi nasıl değerlendirdikleri ile ilgili aşağıdaki verilere ulaşılmıştır.

Belediyede görevli iç denetçiler iç denetimi, üst yöneticinin KMYKK'ya göre her yılın sonunda yayınlacağı faaliyet raporunda, kurumun faaliyetlerinin tüm iş ve işlemlerinin hukuka uygun olduğu konusunda vereceği güvence beyanı için esas teşkil eden raporları hazırlama, güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlamışlardır. İç denetçiler, iç denetim faaliyet sonuçlarının kamuoyu ile paylaşılmasının şeffaflık kapsamında önemli olduğunu, KMYKK kapsamında kurumun faaliyet raporlarında iç denetim rapor özetlerine de yer verilmesi sayesinde eskiye göre daha fazla şeffaflığın sağlandığını vurgulamışlardır. Belediyede görevli iç denetçi G9'in anlatısında bu anlayışı görmek mümkündür. Ona göre:

“İç denetimin amacı kurumun içerisinde bir şeyler yapmak, kuruma değer katmak, riskleri önceden tespit etmek, eksiklikleri gidermek, iç kontrol sisteminin oluşmasına katkı sağlamaktır. Ancak iç denetimde, iç denetçi ile üst yönetici arasındaki ilişkilerin tam olarak yerleşmemesi ve araya girmeye çalışan bazı güç odakları sorun olarak ortaya çıkmaktadır. İç denetim sistemi, yöneticinin mükemmel yönetici olduğu, iç denetçileri çalışmalarını için uygun ortam sağlayacağı ve yasalara aykırı hiçbir uygulamasının olmayacağı varsayımı üzerine kurulmuştur.” (G9, 2 Ağustos 2017).

Üniversitede görevli iç denetçiler iç denetimi, kuruma değer katan, sadece mali konularla sınırlı olmayacak şekilde, kurumdaki eylem ve işlemlerin hukuka uygun olduğu ile ilgili, hukuka uygunluk, sistem, performans ve bilgi teknolojileri denetimi gibi çeşitli denetimler yaparak, kaynakların ekonomik, etkili ve verimli kullanıldığı konusunda, hazırlanan raporlar ve danışmanlık faaliyeti ile üst yöneticiye rehberlik yapmak şeklinde tanımlamışlardır. Geleceğe yönelik olması, üst yöneticiye ışık tutması gereken iç denetimin, teftiş mantığındaki gibi geçmişe odaklı olmasının doğru olmadığını, iç denetçilerin bu tür eski alışkanlıkları varsa bunu değiştirmeleri ve iç denetimi özümsemeleri gerektiği ifade edilmiştir. Nitekim bir iç denetçinin bu bakış açısını,

“İç Denetim faaliyeti kuruma değer katıyor. Değerli hale getirilmesinden kasıt işleyişi daha güvenli hale getirilmesidir. Bu kapsamdan mali konulardan ziyade sistem ile ilgili denetim gerçekleştirilmelidir. Amacımız denetim yaptığımız birime değer katmaktır. Orayı daha değerli hale getirmektir. İç denetimin amacı önleyici hekimlik gibi olay daha ortaya çıkmadan önlem almak şeklinde ortaya çıkabiliyor. Maliyeden kalan mantıkla orayı denetleyeceğim, zimmet çıkartacağım gibi bir mantıkla hareket edilirse bu amaç gerçekleştirilemeyebilir. Kuruma değer katmaktan kasıt, İktisadi Bilimler Fakültesi denetiminde maaş bordroları düzgün yapılıyorsa, hocaların ek dersleri, bordroları düzgün yapılıyorsa kurum düzgün çalışıyorsa kalitesi artar, kuruma değer katılır. Bir karmaşa varsa bu kurumun değeri düşer. İç denetçi, denetlediği birimin iç kontrol sisteminin düzgün çalışmasını sağlayarak, bütün aşamaları izleyerek, süreç denetimi yaparak kurumu daha değerli hale getirebiliyor. Üst yönetici kendisine sunulan iç denetim raporundaki bilgileri esas alarak faaliyet raporunda “stratejinin belirlediği harcamaların harcama yetkililerince yerinde yapıldığını beyan ederim” diyor. Üst yönetici harcamalarının hepsine baktım

demiyor.” anlatısında açıkça görmek mümkündür (G12, 3 Ağustos 2017).

Üniversitede görevli iç denetçi G3, iç denetimin yapısından kaynaklı avantaj ve dezavantajları bünyesinde bir arada barındırdığını, üst yönetici adına denetim gerçekleştiren iç denetçinin, aksaklıkları raporlamasının üst yöneticinin bakış açısına göre farklı şekilde değerlendirilebileceğini, iç denetçilerin sorumluluk ve özlük bakımından üst yöneticiye bağlı olmasının beraberinde bazı sorunlar da ortaya çıkarabileceğini ifade etmiştir. Ona göre:

“İç denetimin yapısından kaynaklı hem sıkıntı hem de avantaj var. İç denetimin yapısını düşündüğünüz zaman rektör adına denetim yapıyoruz. Ama aslına bakarsanız denetimde yapmıyoruz, üniversitede bir standardın oluşmasına katkı sağlıyoruz. Rektör üniversitede üst yönetici olduğu için her türlü aksaklıktan haberdar olamayacaktır. Biz onun izniyle onun yönlendirmesiyle denetliyoruz, oradaki aksaklıkları bir rapor ile bildiriyoruz. Bu durum hem yapılan işi denetlemek gibi oluyor, hem de kendisinin haberi olmayan ve haberi olmadan imza attığı işler hakkında kendisine bilgi vermek gibi oluyor. Bu iç denetimin yapısından kaynaklanan bir sıkıntı bence. Bizim şahsi görüşümüz bu konuda, evet bunun ismi iç denetçilik ve iç denetim. Ama iç denetçinin üst yöneticiye hem özlük anlamında hem de sorumluluk anlamında bağlı olması mantıksız demeyeyim de farklı bir sistem. İDKK’ya bağlı olabilir miydi? O zaman da adı iç denetim olmazdı. O zaman zaten dış denetim için Sayıştay var. Bu, iç denetimin yapısından kaynaklanan bir sorundur.” (G3, 25 Temmuz 2017).

Diğer yandan üniversitede görevli iç denetçi G22’nin, iç denetçilerin hazırlayacakları iç denetim raporlarında iç denetim standartlarını tam olarak benimsemelerinin ve üst yöneticinin niteliğinin, iç denetim faaliyetinin amacına ulaşmasına katkısı ile ilgili yaptığı vurguyu,

“İç denetçilerin, iç denetim raporlarının hazırlanması, örneklemelerin belirlenmesi vb konularındaki iç denetim standartlarını tam olarak benimsemişliğini düşünüyorum. Ayrıca Sayıştay denetçilerinin iç denetçilerin ne yaptığını ya da ne yapması gerektiğini de bilmedikleri hususuna dikkat çekmek isterim. İDKK ve Sayıştay’ın daha yakın olması, Sayıştay denetçilerinin, iç denetçilerin YKY ve yönetim anlayışı kapsamında yaptığı işin mahiyetini, bu kapsamda hazırlanan üç yıllık planlar, yıllık programların niye yapıldığını ve içeriğini daha iyi bilmesi gerekmektedir. Çoğu Sayıştay denetçisi bizim yılda sadece bir tane rapor yazdığımızı düşünüyor. Eğer biz bir tane rapor yazıyor olsak üst yönetici kamu idaresinin tüm faaliyetleri konusunda, yazdığımız raporları esas alarak nasıl güvence verebilir ki? Yılda 4-5 rapor yazıyorum. İç denetçinin hazırladığı raporların takibi ve gereği hususunda üst yöneticiye görev düşüyor. Hukuka uygunluk denetimi ve sistem denetimi yapıyor, bu kapsamda raporlar hazırlıyorum. Üst yönetici nitelikli ise, hata yapmak istemiyorsa, iç denetim raporları üst yöneticinin iyi sonuçlar almasına katkı sağlayabilir.” açıklamasında görmek mümkündür (G22, 7 Ağustos 2017).

Bakanlıkta görevli iç denetçiler iç denetimi, kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve katkıda bulunmak için tasarlanmış, bağımsız, tarafsız güvence sağlama ve

danışmanlık faaliyeti olarak tanımlamışlardır. Üst yöneticinin mükemmel olması üzerine kurulu iç denetimin sağlıklı işleyebilmesi için üst yönetici ile iç denetim biriminin uyum içinde çalışması gerektiği, ayrıca hazırlanan raporların da, kalite güvence geliştirme prosedürlerini yerine getirmiş raporlar olması gerektiğini vurgulanmıştır. Bakanlıkta görevli iç denetçi G42'nin anlatısında bu anlayışı görmek mümkündür. Ona göre:

“Sistem üst yöneticinin mükemmel olması üzerine inşa edilmiş. İç denetimin başarısızlığı tamamen üst yöneticiye bağlıdır. Üst yönetici nitelikli ise, hata yapmak istemiyorsa, idareyi kurumsal bir yapıya kavuşturmak istiyorsa yani üst yönetici gerçekten kuruma bir değer katmak istiyorsa, ayrıca diğer taraftan da iç denetim birimi de kendisini kanıtladı ise, kurumda iç denetçiye gerçekten çok büyük iş düşer. Bundan sonrası iç denetçinin niteliği ile ilgili bir durumdur. Kamu idarelerindeki iç denetim sonuçları, kamu kaynaklarının kullanımı konusunda kamuoyuna topyekün bir güvence sağlar. Bunu yapabilmek için İDKK'nın iç denetçilerden gelen raporları konsolide ederek hazırladığı genel raporun, fonksiyonel bütçe kodlarının kullanılması veya ekonomik bütçe kodlarının kullanılması gibi bir sistematik içinde hazırlanması gerekir. Dış değerlendirme, iç ve dış kalite geliştirme kapsamında süreçlerini tamamlayan, yani kalitesini güvence altına alan iç denetim birimlerinin raporlarının belli sınırlar çerçevesinde kamuoyu ile paylaşılması gerekir. Kendi kalitesini doğrulamayan iç denetim birimlerinin raporlarında da bir takım hatalar olabilir. Bu raporların kamuoyu ile paylaşılması hem kurumu, hem de kişileri rahatsız edebilir. Kalite güvence geliştirme prosedürlerini doğru şekilde gerçekleştiren iç denetim birimlerinin raporları kamuoyu ile paylaşılabilir.” (G42, 16 Ağustos 2017).

Bakanlıkta görevli iç denetçi G38, iç denetimin yapısından kaynaklı avantaj ve dezavantajları bünyesinde bir arada barındırdığını, iç denetçilerdeki nitelik eksikliği olmasının beraberinde bazı sorunları da ortaya çıkarabileceğini ifade etmiştir. Ona göre:

“İç denetimdeki en büyük sorunlardan biri, insan kaynağı ile ilgili yetersizlik sorunudur. İç denetçi her yerde, her denetimi yapar görüşü doğru değildir. İç denetim kapsamında sistem ve süreç denetimini herkes yapamaz. Bunu yapabilmek için kurum içinden süzülerek gelmek gerekir. Kurumların özelliğine göre, iç denetçi istihdam edilmelidir. Kamu yönetimi faaliyetlerinde olduğu gibi iç denetim faaliyetlerinde de şeffaflık gereklidir.” (G38, 15 Ağustos 2017).

Araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen iç denetçiler, iç denetim algısı bakımından değerlendirildiğinde belediye ve il özel idaresinde görevli iç denetçilerin iç denetim ile ilgili tanımlamalarında, “kurum değer katmak, riskleri tespit etmek ve idareyi yönlendirme ve bilgilendirme faaliyeti” gibi unsurlar ön plana çıkarken, üniversite, genel müdürlük ve bakanlıkta görevli iç denetçilerin iç denetim ile ilgili tanımlamalarında, “kuruma değer katmak, kurumdaki eylem ve işlemlerin hukuka uygun olması, sistem denetimi, performans denetimi, mali denetim ve bilgi teknolojileri denetimlerini bünyesinde barındıran ve üst yöneticinin bakış açısına göre şekillenen bir denetim” gibi unsurları ön plana çıkarmışlardır.

Araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen iç denetçiler, şeffaflık kavramını olduğu gibi, iç denetim kavramını da farklı şekillerde tanımlamışlardır. Belediyede görevli iç denetçiler iç denetimi, “kuruma değer katmak, riskleri önceden tespit etmek,

eksiklikleri gidermek, iç kontrol sisteminin oluşmasına katkı sağlamak” şeklinde tanımlarken, İl özel idaresinde görevli iç denetçiler iç denetimi, “yönetimin bir fonksiyonu olan denetim kapsamında idareyi yönlendirme ve bilgilendirme faaliyeti”, “hizmetin kalitesini geliştirmek, kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve üst yöneticiye rehberlik yapma faaliyeti” şeklinde tanımlamıştır. Araştırma kapsamında görüşülen iç denetçiler, iç denetim algısı açısından değerlendirildiğinde coğrafi yerinden yönetim birimi olarak ortaya çıkan belediye ve il özel idaresinde görevli iç denetçilerin, iç denetimin kuruma değer katması ve risklerin önceden tespit edilerek alınacak tedbirler ile kaynakların etkili ve ekonomik kullanımı konusunda üst yöneticiye rehberlik yapma fonksiyonu üzerinde durdukları görülmektedir. Fonksiyonel yerinden kuruluşu olan üniversitede görevli iç denetçiler de üst yöneticiye rehberlik yaparak kuruma değer katma faaliyeti olarak özetledikleri iç denetimi, “kuruma değer katan, sadece mali konularla sınırlı olmayacak şekilde, kurumdaki eylem ve işlemlerin hukuka uygun olduğu ile ilgili, hukuka uygunluk, sistem, performans ve bilgi teknolojileri denetimi gibi çeşitli denetimler yaparak, kaynakların ekonomik, etkili ve verimli kullanıldığı konusunda, hazırlanan raporlar ve danışmanlık faaliyeti ile üst yöneticiye rehberlik yapmak” şeklinde tanımlamışlardır. Yine üniversitede görevli bir iç denetçiye göre iç denetim “iç denetimin yapısından kaynaklı avantaj ve dezavantajları bünyesinde bir arada barındırmakta, üst yönetici adına denetim gerçekleştiren iç denetçinin aksaklıkları raporlamasının üst yöneticinin bakış açısına göre” farklı şekilde değerlendirilebilmektedir. Şeffaflık kavramında olduğu gibi iç denetim kavramında da en geniş perspektife sahip iç denetim tanımını yapanlar üniversitede görevli iç denetçilerdir. Bakanlık ve genel müdürlüklerde görevli iç denetçiler iç denetimi, “kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve katkıda bulunmak için tasarlanmış, bağımsız, tarafsız güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlamışlardır.

HMB kadrolarında vergi denetmeni, milli emlak denetmeni ve muhasebe denetmeni olarak istihdam edilirken, teftiş konusunda iken büyük tecrübe edinen iç denetçilerin büyük çoğunluğunun, mali denetim, sistem denetimi, uygunluk denetimi, performans denetimi ve bilgi teknolojisi denetimi gibi çok boyutları olmasına rağmen iç denetimden ne anladıkları ile ilgili bir soruya, mali denetime odaklanarak cevap verdikleri görülmüştür. İç denetimin teftiştan farklı olarak sadece geçmişe dönük mali denetim odaklı olmadığı, geleceğe yönelik olarak üst yöneticiye danışmanlık ve kuruma değer katma faaliyeti de olduğunun bazı durumlarda unutulması, iç denetçilerin kurumlarda yaşadığı sorunlardan biri, belki de bir çözüm önerisi, olarak ortaya çıkmaktadır.

6.4.3. Kurumsal İlişkiler

Kurumsal ilişkileri analiz ettiğimiz bu tema altında, iç denetim birimini teşkilatlanması, iç denetçi ile üst yönetici arasındaki ilişki ve iç denetçi ile personel arasındaki ilişki alt sorularına cevap aranmıştır. Yönetim içi denetim yollarından biri olarak ortaya çıkan iç denetim, KMYKK ile mevzuatımıza giren yeni bir denetim yoludur. Adolph Wagner tarafından ortaya konan Kamu Harcamalarının Artışı Kanunu kapsamında, kamu yönetimindeki eylem ve işlemlerin niceliğindeki artış, beraberinde riskli alanların ortaya çıkma ihtimalini artırmış ve bu riskli alanların belirlenmesi için de genelde denetim ve özelde denetim faaliyetinin teşkilatlanması önemli hale gelmiştir. Araştırma kapsamında iç denetim faaliyeti teşkilatlanması ve hizmet sunumu açısından karşılaşılan sorunlar araştırılmış, bu kapsamda, iç denetim biriminin denetlediği birime

özlük hakları ve sorumluluk bakımından bağlı olması, birimlerde iç kontrol sisteminin kurulamaması, iç denetimin uygulanması ile ilgili bazı yapısal sorunların varlığı, mevzuatın kendilerine verdiği yetkileri kullanamayan iç denetçiler ve İDKK'nın teşkilat yapısı ve fonksiyonlarını yerine getirememesi gibi sorunlar üzerinde durulmuş ve tartışılmıştır. Teftişten farklı olan, geleceğe yönelik olarak alınacak kararlarda üst yöneticiye rehberlik foksiyonunu yerine getiren ve kuruma değer katan yeni ve güncel iç denetim faaliyetinin teşkilatlanması ile ilgili olarak araştırmada iç denetçilere “İç denetçilerin, hazırladıkları raporun bir örneğini görev yaptıkları kamu idaresinin üst yöneticisine göndermeleri, izleme faaliyeti yapmaları ve ayrıca iç denetim raporlarının üst yönetici tarafından iki ay sonra İDKK'ya gönderilmesi yeterli midir? Bu süreç, iç denetimin amacına ulaşmasını sağlıyor mu?” sorusu yöneltilmiştir. Bu soruya verilen cevaplar bir arada değerlendirildiğinde, iç denetim birimlerinin teşkilatlanması ve iç denetçilerin hizmet sunumu bakımından karşılaşılan sorunlar, bir yandan iç denetçilerin hem sorumluluk hem de özlük hakları bakımından, denetledikleri üst yöneticiye bağlı olmaları bir sorun olarak ortaya çıkarken, diğer yandan da iç denetçilerin hiçbir düzenlemeye tabi olmadan çok özgür olmak istemeleri bir başka sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Bakanlıkta görevli iç denetçi G42'nin anlatısında bu anlayışı görmek mümkündür. Ona göre:

“İç denetçilerin kendilerini kurumda konumlandırımlarıyla ilgili bazı sorunlar var. İç denetçiler çok özgür olmak istiyor, hiçbir düzenlemeye tabi olmak istemiyor, her bir bulgusu kanun addedilsin, hemen yerine getirilsin istiyor. Böyle bir şey olabilir mi? Yöneticinizin nabzını yakaladığınız ölçüde, iç denetimde başarılı olursunuz. Sonuçta karar verici olanlar üst yöneticilerdir. Biz onların yerine geçerek karar alamayız. Yapmıyorsa da sorumluluk üst yöneticiye aittir. İç denetçi olarak üst yöneticinin hesap verme sorumluluğuna yardımcı olmaktır. Ayrıca tek araçta değiliz. Üst yönetici isterse bu aracı kullanabilir, isterse kullanmayabilir. İç denetçi olarak üst yöneticiyi karşınıza alıp, “ben diyorum o yapmıyor” dersiniz çatışma da kaçınılmaz olacaktır.” (G42, 16 Ağustos 2017).

Sınırsız yetkiye sahip olmayan iç denetçiler üst yöneticiye bağlı olarak çalışmaktadır. Yukarıdaki anlatıda da görüldüğü gibi uzmanlaşmanın ulaştığı bir boyut olarak iç denetçi ile üst yönetici arasında bir yetki çatışması çıkabilmektedir. Gelişen teknolojiye ayak uyduramayan, sağlıklı iletişim kurulamadığından koordinasyon sağlayamayan ve verimsizlikle, kaynak israfıyla boğuşan, aşırı merkeziyetçi ve hiyerarşik bir yapı sergileyen, çeşitli açmazlarla karşı karşıya bulunan kamu yönetimi ile ilgili Kaya Raporunda da benzer şekilde; görev, yetki ve sorumluluk dengesi iyi kurulamadığında, örgütsel etkililiğin olumsuz yönde etkilendiği ifade edilmektedir (Kaya Raporu, 1991: 5).

Diğer taraftan iç denetçilerin tam bağımsız olmasının başka sorunlara neden olabileceği de iç denetçiler tarafından ifade edilmektedir. Nitekim bir iç denetçinin bu bakış açısını,

“İç denetçi tamamen bağımsız olursa bu durumda üst yöneticiyi de denetlemeye çalışacaktır. Bu da doğru değildir.” şeklindeki anlatısında açıkça görüyoruz (G12, 3 Ağustos 2017).

Burada görevlerini bağımsız ve tarafsız olarak yapan iç denetçilerin, ayrıca dış denetim yapmadıklarının farkına varmaları da önemli hale gelebilmektedir. Bu hususu iç denetçi G22'nin anlatısında görmek mümkündür:

“Üniversitemizde raporlarımıza müdahale edilmeden bağımsız ve tarafsız çalışabiliyoruz. Ancak iç denetçilerin, dış denetçi olmadıklarının farkına varmaları gerekmektedir.” (G22, 7 Ağustos 2017).

Sistem üst yöneticinin de, iç denetçinin de mükemmel olduğu varsayımı üzerine kurgulanmıştır. Bütün sorunların temelinde liyakate önem verilmemesinin, bir başka ifade ile işi bilen kişinin işin başına getirilmemesinin olduğunu söylenebilir. Diğer yandan üst yöneticilerin iç denetimin içeriğinin ne olduğunu ve kuruma nasıl değer katacağını bilmemesi de bir başka sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Liyakatin sadece iç denetçi için değil, aynı zamanda üst yönetici için de geçerli olması gerektiğine vurgu yapan, iç denetçi G9’a göre:

“Daha önceden iç denetim deneyimi olmayan iç denetimin ne olduğunu bilmeyen bir kurumda ilk olmak, iç denetim sistemine yerleştirmek, bünyenin kabul etmemesi nedeniyle çok zor oluyor. Bir göreve gelmek ve fakat bu görevin gereklerini yerine getirememek büyük sıkıntı oluşturuyor. Mesleğin gereğini yerine getirememek, iç denetçiyi manevi olarak da yıpratıyor. Bu ve benzer nedenlerle HMB kadrolarından iç denetçi kadrolarına atanan birçok arkadaşımız HMB kadrolarına geri dönmek için dilekçe verdiler, hatta dava açtılar. İleride daha iyi olur diye düşünüyoruz.” (G9, 2 Ağustos 2017).

Üst yöneticinin de, iç denetçinin de mükemmel olduğu varsayımı üzerine teşkilatlanmış belediyelerdeki iç denetim birimlerinde görevli iç denetçilere göre en büyük sorun, çok büyük yetkilerle donatılmış belediye başkanlarının iç denetimin ne olduğu konusunda yeterli bilgiye sahip olmaması ve iç denetçilerin görevlerini yerine getirirken bağımsız ve tarafsız çalışamamalarını engelleme gayreti içinde olmalarıdır. Belediyede görevli iç denetçi G33’ün anlatısında bu sorunu görmek mümkündür. Ona göre:

“İç denetçi olarak üst yöneticiye bağlı olarak çalışsak da, denetim sistemi bağımsız bir birim olmalıdır. İç denetçilere yaptırım gücü de verilmelidir. İç denetçilerin inceleme, soruşturma gücü olmamalı, ama yaptırım gücü olmalıdır. Aslına bakarsanız İDKK da bağımsız değil. HMB’nin altında faaliyet gösteriyor. Bir diğer sorun da İDKK’da görevli kişilerin ikinci ek görev alan kişilerden oluşmasıdır.” (G33, 11 Ağustos 2017).

Diğer yandan belediyede bağımsız ve tarafsız çalışabildiğini ifade eden iç denetçi G33’e göre iç denetim faaliyetinde etkinliğin sağlanması için, iç denetçilere can güvenliği sağlanmalı ve iç denetim raporları üst yöneticiye değil ayrı bir denetim komitesine sunulmalıdır. Ona göre:

“Tüm denetimlerde olduğu gibi iç denetimde de önce can güvenliği sağlanmalıdır. Belediyede iç denetçi olarak bağımsız ve tarafsız çalışıyoruz. Fakat etkinliğin sağlanması için üst yöneticiye bağlı olsak bile ama raporlarımızın başka bir denetim komitesine sunulması gerekir. Belediyelerde denetim komiteleri oluşturulabilir. Belediyelerde ayrı bir denetim komitesinin oluşturulması gerektiğini düşünüyoruz. İç denetimin teşkilatlanması konusunda sorunun temeli İDKK’dır. Bunun dışında üst yöneticilerin iç denetimin ne olduğunu bilmemesi de önemli bir sorun olarak ortaya çıkıyor. İç denetim Türkiye’de doğduğunda maalesef prematüre doğdu. Bu da birçok sorunu beraberinde ortaya çıkarttı. İç denetçi atamalarında liyakata

önem verilmediği gibi, tanındık kişilerin atanması ile de sorun daha da içinden çıkılmaz hale geldi. İç denetçilerin bir kısmının maalesef nitelikli değildir. Sorun, bir mevzuatı tercüme etmek ya da rehber çıkarmak ile halledilemeyecek kadar karmaşık bir haldedir. İnsan faktörü ön plana çıkmaktadır. Bundan sonraki süreçte sorunun özüne dokunulmalı, üst yöneticilere ulaştırılmalıdır. Üst yöneticiler bazen mahcup olmamak için bile bu süreci ayağa kaldırabiliyorlar. İç denetim raporlarının bir örneğinin bilgilendirme açısından Sayıştay'a gönderilmesi yerinde olur. Bu ülkenin geneli açısından faydalı da olabilir. İdeal olan da budur fakat uygulamada bu mümkün değildir. Böyle bir durumda iç denetçiler olarak biz, kurumu jurnalleyen bir birim olarak algılanabiliriz. Diğer yandan dış denetim birimi olan Sayıştay'ın da baktığı şeyi iç denetime bildirmesi lazımdır. Sayıştay'ın da raporlarını bizimle paylaşması gerekir.” (G33, 11 Ağustos 2017).

Belediyede görevli bir başka iç denetçi G21, Sayıştay ve İçişleri Bakanlığı dışında yapılan denetimlerin belediyeler için bir anlam ifade etmediği, iç denetim faaliyeti kapsamında üç yıllık planlarının dahi üst yönetici tarafından onaylanmadığı ve plan dahilinde bir şey yapamadıklarını ifade etmiştir. Ona göre:

“Belediyeler denetim dendiğinde Sayıştay'ı ve İçişleri Bakanlığı'nı anlıyor. Eski ile karşılaştırıldığında daha şeffaf ama yeterince şeffaf değildir. Belediyede üç yıllık plan ve yıllık program var ama uygulanmıyor. Üst yöneticiye yollanan üç yıllık plan üst yönetici tarafından onaylanmadı. Belediyede kendimiz plan dahilinde bir şey yapamıyoruz. İç denetim faaliyeti, kapsamında belediyede müfettiş/danışman arası bir şey yapıyoruz. Planlı denetim yapmıyoruz, plansız denetim de yapıyoruz denebilir. Üst yönetici İDKK'ya İç Denetim raporlarını göndermiyor. Gönderilmediği için iç denetim faaliyeti amacına ulaşmıyor. Ayrıca izleme faaliyeti için üst yöneticinin, iç denetçinin raporuna katılması gerekiyor.” (G21, 7 Ağustos 2017).

Kurumlarda denetim kültürünün yerleşmesi ile iç denetimin başarısı arasında ilişki kuran belediyede görevli iç denetçi G27, denetlenmeye alışık olmayan belediyelerde iç denetimin üst yönetici tarafından sahiplenilmediği ifade edilmiştir:

“Belediyelerde üst yönetici de iç denetimi sahiplenme duygusu yok. Belediye başkanlarının mevzuattan kaynaklanan çok fazla yetkisi var ve bu yetki yıllar içinde sorgulanamaz, denetlenemez gibi bir algı oluşmuş durumda. Belediye başkanlarının çok fazla yetkisi var. Belediye başkanlarının geniş yetkileri çalışanlar arasında “Bir adam asamaz, bir de para basamaz.” şeklinde, abartılarak ifade edilebiliyor. Belediyelerde üst yönetim “Ben yaptım oldu.” şeklinde işlerini yapıyor. Son yeni belediye yasası ile belediye meclis üyelerinden oluşan denetim komisyonu kuruluyor fakat belediye meclis üyeleri arasından oluşan denetim komisyonu denetimden anlamayan, bakkal, manav gibi meslek sahiplerinden oluşuyor. Ayrıca bunlar toplantı başı huzur hakkı almaktan başka bir şey de yapmıyorlar. Sayıştay'ın bile denetim yetkisi kısıldı. Siyasi iradenin rengine göre iç denetimin etkinliği değişiyor.” (G27, 9 Ağustos 2017).

Bazı belediyelerde, bilgi alır korkusu ile Sayıştay denetçilerinin iç denetçilerle iletişim kurmalarının engellendiği gibi abartılı ifade kullanan, belediyede görevli bir iç denetçi olan, G2 konuyu şu şekilde ifade etmiştir:

“Belediyelerde Sayıştay denetçisi geldiğinde, Sayıştay denetçileri, bilgi alır korkusu ile iç denetçilere yaklaştırılmıyor. Belediyemizde, Sayıştay denetçileri de iç denetçiler ile iletişim kurup, bilgi alma yolunu tercih etmiyorlar. Bütün denetçiler baskı altında korkuyorlar. Sayıştay denetçileri de siyasi baskı altında. Dolayısıyla Sayıştay denetçileri de çok fazla denetim yapamıyor, üstünkörü bir denetim yapıyorlar. Dolayısıyla raporların bir örneğinin Sayıştay’a gönderilmesi yerinde olur. Üst yönetici ile ters düşmüyoruz. İç denetim faaliyetinin İDKK tarafından yapılması yerinde olur. Benim yaptığım program üst yönetici tarafından imzalanmayabiliyor. Kanundaki hüküm gereği üst yönetici tarafından imzalanmayan program bir ay içinde kendiliğinden yürürlüğe giriyor ama iç denetçi olarak üst yönetici ile ters düşmek istemiyoruz. Onun için kurulun idare etmesi daha iyi olur. Ama şu anda İDKK’nın da hiçbir fonksiyonu yok aslında. İDKK’nın iç denetçiler üzerinde hiçbir fonksiyonu yok sadece evrak üzerinden istatistiki bilgiler paylaşıyor.” (G2, 25 Temmuz 2017).

Belediyede çalışan iç denetçilerin aksine il özel idaresinde görevli iç denetçiler, üst yöneticilerinin ilin valisi olması nedeniyle, teşkilatlanma ve iç denetim raporlarının gereğinin yerine getirilmesi noktasında, üst yöneticinin “bulgular yerine getirilsin, sonuçlardan tarafıma haber verilsin” notunu düştüğünde sorun yaşamadıklarını, aksi durumda iş tatmini ve raporların gereğinin yerine getirilmesi noktasında sorun yaşadıklarını ifade etmektedirler. İl özel idaresinde görevli iç denetçi G11’in anlatışında bu anlayışı görmek mümkündür. Ona göre:

“İç denetim faaliyetinde şeffaflık gereklidir. İDKK toplantılarında anlatılanlarla, kuruma döndüğünüzde ki gerçekler birbirinden farklıdır. İl özel idaresinde, iç denetçi açısından iş tatmini de maalesef yok. İç denetim faaliyetinin başarılı olabilmesi için üst yöneticinin iç denetçinin arkasında olması gerekir. Örneğin harcama birimlerinden biri ile ilgili hazırlanan iç denetim raporunun altında, valinin evrak üzerine düşeceği “Bulgular yerine getirirsin, sonuçlardan tarafıma bilgi verirsin” notu, iç denetim raporlarının gereğinin ve etkinliğinin sağlanması noktasında her şeyi değiştirebiliyor.” (G11, 3 Ağustos 2017).

İl özel idaresinde görevli iç denetçilerin görüşlerine karşılık, üniversitede görevli iç denetçiler, iç denetim biriminin teşkilatlanması ve iç denetim faaliyetinin yerine getirilmesi noktasında görevlerini bağımsız ve tarafsız gerçekleştirdiklerini, teftiş birimi olmayan üniversitelerde, iç denetim biriminin büyük bir boşluğu doldurduğunu, dolayısıyla diğer kurumlara göre iç denetim biriminin kurumca kabullenilmesi ve iç denetim raporlarının gereğinin yapılması konusunda daha başarılı olduklarını ifade etmektedirler. Nitekim bu bakış açısını, üniversitede görevli iç denetçinin G10’un,

“İç denetçi olarak kurumumuzda bağımsız ve tarafsız çalışabiliyoruz. Ayrıca mevzuatta iç denetçi için sağlanan güvence yeterlidir. İç denetçiye iç denetim görevi dışında, kendi isteği dışında hiçbir işte çalıştırılmayacağı yönünde kanunda açık güvence var. Ancak kanunda yazılı güvencenin uygulamada ne derece geçerli olduğu ile

ilgili sıkıntılar var.” şeklindeki anlatısında açıkça görüyoruz (G10, 2 Ağustos 2017).

Denetim ve teftiş birimleri olmayan üniversitelerde, iç denetim birimi büyük bir boşluğu doldurmuştur. Üniversitede görevli iç denetçi G35’i anlatısında bunu görmek mümkündür. Ona göre:

“Üniversitelerde denetim birimi yoktu, şimdi var. Birimler her an iç denetçiler denetime gelebilir diye daha duyarlılar. İç denetimin üniversitelere böyle bir faydası olmuştur.” (G35, 14 Ağustos 2017).

İç denetimde etkinliğin sağlanması konusunda iç denetçilerin üzerinde durduğu diğer bir konuda, kurum personelinin niteliği ile ilgili sorunlar ve mevzuata bakarak değil, birbirine sorarak iş yapmalarıdır. Nitekim bu sorunu üniversitede görevli iç denetçi G32’nin,

“İç denetçi denetlenen birinin peşinde koşuyor. Sayıştay denetçisinin ağırlığı ise kurumlarda çok farklı. Kamuda iç denetim işlemez. Sanırım biraz “eli değnekli” olmak gerekiyor. Diğer yandan üniversitelerdeki memur kadrosu vasat. HMB’deki memurlar üniversitelerden kat kat üstün. Memurlar mevzuatı bakmıyor, birbirlerine sorarak iş yapıyorlar.” şeklindeki anlatısında açıkça görüyoruz (G32, 11 Ağustos 2017).

Üst yöneticilerin mevzuat bilme ve değişiklikleri takip etme konusunda yeteri kadar bilgili olamayabilecekleri ve bunun da bazı sorulara neden olabileceğini üniversitede görevli iç denetçi G14 şu şekilde ifade edilmiştir:

“Üst yöneticiler yeni değişen mevzuat konusunda yeteri kadar bilgili değiller, bu konularda üst yöneticilerin bilgilendirilmesi gerekiyor. Mantıklı bir yönetim, iç denetimi güçlü tutar. Bu sayede tüm birimleri denetleme imkanı olmayan üst yönetici, birim amirlerinin daha düzgün çalışması sağlanabilir. Diğer yandan denetimin yüzü soğuktur. Denetimde sırasında denetlenenler ilk anda telaşlanıyorlar, daha sonra denetimden memnun oluyorlar ve sonraki denetiminde sorun yaşamıyorlar.” (G14, 3 Ağustos 2017).

Üst yöneticilerin iç denetim faaliyet sonuçlarının İDKK ile paylaşılması konusunda pek istekli olmadıkları, eski uygulamada iç denetçilerin hazırladıkları raporların üst yönetici tarafından İDKK’ya yollanıp yollanmadığını bilmedikleri, yeni uygulamada ise raporların İDKK’ya yollanmasına gerek kalmadan, “İÇDEN” programı üzerinden İDKK’nın raporların içeriğini görebildiği ifade edilmiştir. Üniversitede görevli iç denetçi G4’ün anlatısında bunu görmek mümkündür. Ona göre:

“İç denetim raporlarının, üst yönetici tarafından İDKK’ya yollanması gerekmektedir. İç denetim raporlarının İDKK’ya yollanması bizim insiyatifimizde değil, keşke öyle olsa. İç denetim faaliyetleri kapsamında izleme faaliyeti de yapıyoruz ve bu izleme faaliyeti kapsamında risk matrisi oluşturuyoruz. İzlemeden sonra daha önceden risk olarak test ettiğimiz bulgular ve önerilere ilişkin taleplerimiz yerine getirilmiş ise riski düşürüyoruz. Öyle olduğu için, riski düşürdüğümüz için bu noktada iç denetimin amacına ulaştığını söyleyebiliriz. İzleme faaliyeti gerçekten çok önemli. Denetim alanlarınızı belirledikten sonra risk matrisi oluşturuyoruz. Eğitim alanındaki riskli işlemleri tespit ediyoruz. Risk nedir? Olasılığı nedir? şeklinde risklere ilişkin, risk puanları veriyoruz. Sonra izleme faaliyetini yaptıktan sonra, o izleme faaliyetinden çıkan sonuçlara

göre riskleri güncelliyoruz. Eğer ki öneriler gerçekleştirilmemiş ise onun riskini arttırıyoruz, eğer öneriler gerçekleştirilmiş ise onun riskini azaltıyoruz. Artık bir de “İÇDEN” programı üzerinden işlemlerimizi takip ediyoruz. Programı aktif olarak kullanıyoruz. İşimizi çok kolaylaştıran bir sistem oldu. Raporu da “İÇDEN” üzerinden hazırlıyoruz. Program her şeyi zorunlu tutuyor zaten. Program, denetimi tamamladıktan sonra izlemeyi yapmadan o yılın denetimini kapatmaya izin vermiyor. Dolayısı ile izlemeyi de yapmak zorundayız. Orada takvim var zaten “İÇDEN” üzerinden. Program takvimi yaptıktan sonra, güncellemesi de istiyor. Çoğu üst yönetici tarafından, iç denetim raporlarının, İDKK’ya yollanmadığını düşünüyoruz. Göndermesi gerekmesine rağmen, gönderilmediğini düşünüyoruz. Kurumun özel hususlarına ilişkin rapor yazıyorsunuz ve üst yönetici bunu paylaşmak istemiyor.” (G4, 25 Temmuz 2017).

Üniversitede görevli iç denetçi G12, iç denetim faaliyeti sırasında bir rüşvet, ihaleye fesat karıştırma, kaçakçılık gibi yolsuzluklarla karşılaşıldığında olarak dururumu ara raporla ve devamında iç denetim raporunda yer vererek üst yöneticiye ilettiklerini, üst yöneticinin ise gereğini yerine getirip getirmediğini bilemediklerini ifade etmiştir. Ona göre:

“Eskiden İç Denetim rapor özetleri İDKK’ya yollanıyordu. İDKK tüm bulgulardan haberdar oluyordu ancak bazı bulgular da suç unsuru olabiliyordu ve bu durumda gereğini yapsa, yani suç duyurusunda bulunsa bir türlü, yapmazsa başka bir türlü durum ile karşılaşıyordu. Onun için İDKK’ya artık rapor yollamayın diyor ve artık sadece yıllık faaliyet raporu İDKK’ya yollanıyor. Dolayısıyla İDKK bulgulardan detaylı bir şekilde haberdar olmuyor. İDKK artık yıllık faaliyet raporlarını cem ediyor.” (G12, 3 Ağustos 2017).

Geçmişte yollanan iç denetim raporlarının artık İDKK’ya yollanmadığı, üniversitede görevli iç denetçi G14 tarafından şu şekilde ifade edilmiştir:

“Şimdi artık iç denetim raporları, İDKK’ya yollanmıyor. Kurumların yıl sonunda yayınladıkları faaliyet raporları, İDKK tarafından cem ediliyor.” (G14, 3 Ağustos 2017).

Ayrıca üst yöneticinin, iç denetim rapor özetlerini İDKK’ya yollaması durumunda, bu raporların içeriğinde bir rüşvet, ihaleye fesat karıştırma, kaçakçılık gibi yolsuzluklarla ilgili bulgu varsa ve üst yönetici gereğini yerine getirmemişse İDKK’nın bu durumdan haberdar olabileceği ve tüm kamu görevlileri gibi gereğini yapması gerektiği gibi bir sonuç çıkmaktadır. Üniversitede görevli iç denetçi G10, İDKK’nın artık iç denetim rapor özetlerini istememekte ve sadece “İÇDEN” programı üzerinden hazırlanan raporları yeterli gördüğünü şu şekilde ifade etmiştir:

“Eskiden İDKK’ya iç denetim rapor özetlerini yoluyorduk artık raporlarını da İDKK’ya yollamıyoruz. Denetim faaliyetinin yapıldığı yılı takip eden yıl içerisinde ilgili birimlere geçen yıl içerisinde yapılan denetim sonucunda tespit edilen olumsuz bulgular ile ilgili bulunduğunuz taahhütlerle ilgili eylem planınızı gerçekleştirdiniz mi? diye soruyoruz. Genelde ilgili birim gerekli aksiyonlar 3-5 ay içerisinde yerine getireceği ile ilgili taahhütte bulunuyor. Bir yıl sonra gittiğimizde eylem planında yer alan eylemleri hayata geçirip geçirmediğini kontrol ediyoruz. Hayata geçirmişlerse “İÇDEN” üzerinden raporu kapatıyoruz. Hayata geçirmemişlerse ikinci olarak

süre veriyoruz. Verdiğimiz sürenin sonunda da ilgili birim bu eylemi yerine getirmesse biz yine denetimi “İÇDEN” üzerinden “ilgili yönetici riski üstlendi” diyerek raporu kapatıyoruz. Bunu da üst yöneticiye bir rapor ile gönderiyoruz.” (G10, 2 Ağustos 2017).

İç denetim raporlarının İDKK’ya yollanması konusunda uygulamada birliğin sağlanamadığı, belediyede görevli bir iç denetçi G9’un şu ifadesinden anlaşılmaktadır:

“İDKK tarafından her yıl düzenlenen eğitimlerde karşılaştığımız iç denetçi arkadaşlardan, bazı üst yöneticilerin İDKK’ya yollanan raporların neden yolladığını sorgulamakta olduğunu öğreniyoruz. Hatta bir kısım üst yöneticilerin raporları yollamak istemediği de ifade edilmektedir. Bu raporların bir de kamuoyu ile paylaşıldığı düşünülürse bu durum üst yönetici ile iç denetçi arasındaki ilişkiyi daha da bozacaktır. Ayrıca “İÇDEN” yazılımı varken, iç denetim raporlarını, İDKK’ya neden yolladığınızı ben de anlamıyorum.” (G9, 2 Ağustos 2017).

Yine üniversitede görevli bir iç denetçi G19, şeffaflık kapsamında iç denetim raporlarının kamuoyu ile paylaşılabilmesi için, iç denetçilerin üst yöneticiden bağımsız olması gerektiğini, farklı bir teşkilatlanmaya gidilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Üniversitede görevli bir iç denetçi G19 anlatısında bunu görmek mümkündür. Ona göre:

“İç Denetim raporlarının kamuoyu ile paylaşılabilmesi için iç denetçilerin üst yöneticiden bağımsız olması gerekir. “İÇDEN” uygulaması ile İDKK tüm raporları zaten görebiliyor ama üst yönetici kurumdaki bir aksaklığın kamuoyu paylaşılmasına izin vermez. İç denetçi olarak aslında görevimiz usulsüzlük ya da yolsuzluk bulmak değil. Yolsuzluk varsa bu üst yöneticiye iletiliyor.” (G19, 4 Ağustos 2017).

Diğer yandan il özel idaresinde görevli bir iç denetçi G13’ün, yolsuzluk veya usulsüzlük durumunda teftişin gerekli olduğu ile ilgili değerlendirmesi şu şekildedir:

“Yolsuzluk dışında usulsüzlükler konusunda iç denetim raporu hazırlıyoruz. Yolsuzluk varsa teftiş gereklidir.” (G13, 3 Ağustos 2017).

Üniversitede görevli iç denetçi G4, iç denetim faaliyeti ile ilgili öğrendiği bilgileri üst yöneticiye raporlamakla görevli olduğunu, hazırlanan iç denetim raporlarının İDKK’nın “İÇDEN” programı üzerinden kayıt altına alındığını, İDKK’nın bu şekilde raporların içeriğine ulaşabildiğini, raporların şeffaflık noktasında ayrıca Sayıştay’a yollanmasının bazı sorunları da beraberinde getirebileceğini, bu durumda kurumlarda görevli iç denetçilerin, Sayıştay’ın kurumdaki ajanı gibi algılanmasına neden olabileceğini ifade etmiştir. Ona göre:

“Ben iç denetçi olarak üniversite ile ilgili öğrendiğim bilgileri üst yöneticiye raporlamak ile görevliyim. Sayıştay denetçilerinin zaten iç denetim raporlarını görme yetkisi var. Gelip bakabilir. Ama birebir her şeyi iç denetçi olarak Sayıştay’a yolladığım zaman, kurum içerisinde halledilecek birçok şey kurum dışına çıkar. Bu iç denetimin mantığına da uygun değil. Hatta bence İDKK’ya yollanan raporlarında, her raporun İDKK’ya yollanmaması gerektiğini düşünüyorum. Sadece izleme sonuçlarının yollanması yeterli olabilir. Şu tarihte tespit edilen bulgu sayısı, izleme sonucu düzeltilen bulgu sayısı yeterlidir diye düşünüyorum. Mevcut iç denetim açısından içeriğe girmenin doğru olduğunu düşünmüyorum. Mevcut haliyle iç

denetim konusunda daha ileri boyutlara geçtiğimizde bu durum iç denetçi açısından da sıkıntılara neden olur. İç denetçilerin üst yönetici ile sorun yaşamasına neden olabilir. İç denetçilerin işlevselliğinin azalmasına neden olabilir. O zaman resmen Sayıştay'ın ya da Maliye'nin ajanı konumuna düşersiniz. O zaman üst yönetici adına değil de Sayıştay ya da Maliye adına bu işi yapıyor gibi görünürsünüz. Bu iç denetimin mantığına daha uygun değildir. Sayıştay denetçileri çalışma kağıtları hariç iç denetim raporlarının zaten baka biliyorlar. Çok spesifik bir olay var ise Sayıştay başkanının yazısı ile Sayıştay denetçileri çalışmak kağıtlarına da bakabilirler. Hem Sayıştay'a raporlama yapıp hem Maliye'ye raporlama yapıp, üstelik üst yönetici adına bu işi yapıyor olmak bu işin doğasına uygun değildir. Böyle bir durumda inandırıcılığımızda azalır. Kurum içinde istenmeyen adam olabilirsiniz. Başka bir kuruma raporlama yapıyorsan niye benden maaş alıyorsun git maaşını o kurum versin de denebilir.” (G4, 25 Temmuz 2017).

Üniversitede görevli iç denetçi G36 ise, iç denetim faaliyeti ile ilgili bu sorunların ortadan kalması noktasında, kurumlarda görevli iç denetçilerin üst yöneticiye değil, bir çözüm olarak, Sayıştay'a bağlı olmasının da bazı sorunları beraberinde getireceğini, temel sorunun insan kalitesi olduğunu ifade etmiştir. Burada Sayıştay'ca yapılacak denetimin bir dış denetim olacağını hatırlatmakta fayda vardır. Üniversitede görevli iç denetçi G36'ya göre:

“İç denetim biriminin Sayıştay'a ya da bir başka birime bağlanmasında niyet önemlidir. Niyet iyi olmadıktan sonra bu değişiklik sorunların devam etmesine engel olmayacaktır. İlkokuldan başlayarak önce insanımızı yetiştirmemiz gerekiyor. İnsan kalitesini yükseltirsek, mevcut sistemle bile daha iyi işler yapılabilir. Dolayısı ile temel sorunumuz insandır. İnsanın niteliği kaynaklı sorunlar ortaya çıkıyor. Herkes görevini iyi yaparsa sorunlar da ortadan kalkacaktır. Kendimizdeki eksikliği başkasında ya da sistemde buluyoruz. En büyük sıkıntı, üst yönetimin desteğinin ve kurumsal denetim kültürünün olmamasıdır. Biz iç denetime üst yönetici adına yapıyoruz dolayısıyla onun desteği şarttır. Faaliyetlerden haberdar olabilmesi için üst yöneticiye raporlama yapıyoruz. Fakat bazı birimler bunu, bu şekilde görmüyor. Bunu sorunu ya da sorumluyu, suçun ya da suçluyu orta boya çıkarma faaliyet olarak değerlendirebiliyor, kendisi aleyhinde kullanılabilecek bir argüman olarak görebiliyorlar. Kimse kendisinde suç aramıyor. İç denetçilerin yeterli güvencesi var. Görevimizi bağımsız ve tarafsız yerine getirebiliyoruz. Ancak üst yönetici programda değişiklik yaparak denetlenen yerleri belirleyebiliyor ve denetlenmesini istemediği alanları programdan çıkarabiliyor. Böyle olunca esaslı konularda denetim yaptırılmıyor.” (G36, 14 Ağustos 2017).

Kamu yöneticisinin başında bulunduğu örgütü profesyonel yönetici olarak yönetebilmek için gerekli karar alma ve uygulama yetkilerine sahip olmasına vurgu yapan, “Yeni Kamu Yönetimi” kavramını ilk kullananlardan biri olan İngiliz akademisyen Christopher Hood, YKY'nin yedi temel unsurunu sıralarken, hesap verebilirliğin yetki dağılımı ile değil sorumluluğun açıkça belirlenmesi ile gerçekleşeceğini belirtmiştir (Sözen, 2005:64).

TBMM adına denetim yapan Sayıştay denetçileri iç denetim raporlarına mevzuat gereği zaten ulaşabilmektedirler. Ancak çalışma kağıtlarına ulaşmak isterlerse üst yöneticinin izni gerekmektedir. Denetlenecek birçok alan olmasına rağmen, iç denetçiler tarafından denetlenen ve herhangi bir bulguya rastlanmayan alanların, Sayıştay denetçileri tarafından, dijital kopyasına ulaştıkları iç denetçilerin raporlarını esas alınarak tekrar denetlenmesinin yanlış anlamalara neden olabileceğini, üniversitede görevli iç denetçi G4'un anlatısında görmek mümkündür. Ona göre:

“Ben Maliye kökenliyim, HMB’de muhasebe denetmeni idim. Mardin’de çalıştığım dönemde KMYKK ilk çıktığı yıllarda, biz saymanları denetliyorduk. Saymanlar bizim raporumuz neyse yapmak zorundaydı, sorgulama şansları yoktu. 5018 gelince saymanlar üzerinde denetim yetkisi olan bizlerin de raporlarını yazma şekli değişti. Bu kapsamda yeni bir yönetmelik çıkarttılar. Bu yönetmeliğe göre, eğer kamu zararı tespit ederseniz ilgili harcama yetkilisine bir rapor düzenleyip, harcama yetkilisi uygun görürse kamu zararı olduğuna karar verilsin deniyor. Bizim o zamana kadar Sayıştay ile hiçbir ilgimiz yok idi. Bunu neden yaptılar. Olur da harcama yetkilisi gerçekten kamu zararı olan bir duruma hayır bu kamu zararı değil derse Sayıştay bu durumdan haberdar edilsin diye raporun bir nüshası Sayıştay’a gönderilmekte idi. Sayıştay’ın meclis adına denetim yetkisi devam ediyor. Biz bu şekilde çalışmaya başladık. Bu sefer Sayıştay denetçileri hazırladığımız raporların dijital ortamda kendilerine yollamasını talep etmeye başladılar. Hatta devamında kurum ile ilgili denetim yapmadan yolladığınız raporların kopyala yapıştır ile hiç uğraşmadan bir sürü sorun ortaya çıkardılar. Eğer iç denetim raporlarının bir örneğini bilgilendirme açısından Sayıştay’a gönderilirse aynı durum burada da olur. Sayıştay denetçileri yolladığınız raporları kopyalayıp yapıştırılır ve biz iç denetçiler olarak, kurum çalışanı olarak zor durumda kalabiliriz.” (G4, 25 Temmuz 2017).

Benzer bir sorun üniversitede görevli iç denetçi G8 tarafından şu şekilde ifade edilmiştir:

“Sayıştay denetçisi, üst yönetici vasıtası ile raporlarımıza ulaştığında, kopyala yapıştır yöntemi ile raporlarınızı kendi raporunda dönüştürebilmektedir. Bu durumda üst yönetici, iç denetçiye: “Sayıştay denetçisi sizin raporunuzun aynısını yazmış. Siz yazmasaydınız Sayıştay denetçisi görmeyecekti” diyebilmektedir.” (G8, 28 Temmuz 2017).

Bakanlıkta görevli iç denetçiler de, üniversitede görevli iç denetçiler gibi iç denetim faaliyeti ile ilgili yeterli yasal zemin olduğunu fakat iç denetçilerin yasaların kendilerine verdiği hakları yeterince kullanmamalarından kaynaklanan bazı sorunların iç denetim faaliyetinde şeffaflığın sağlanmasına engel olabildiğini olduğunu ifade etmişlerdir. Bakanlıkta görevli iç denetçi G42’nin anlatısında bu anlayışı görmek mümkündür. Ona göre:

“İç denetimde kurgulanan sistemde şeffaflık noktasında bir hata yok. Uygulamanın kurgulanan sisteme ne derece uyduğu konusu tartışılabilir. Mevzuatta, kamuoyuna açıklanan faaliyet raporlarında, iç denetim faaliyet sonuçlarına yer verilir diyor. Yer verilmesi de

beklenir. Üst yönetici, iç denetimden, dış denetimden, harcama birimlerinden aldığı güvenceye dayanarak, iç kontrol güvence beyanı veriyor. Veremiyorsa da buna ilişkin kısıtlamalara faaliyet raporunda yer verir. Bu noktada sistemin kurgusu gayet güzeldir, bence de uygundur. Uygulamada iç denetim raporlarına, ne derece faaliyet raporunda yer verildiği, iç denetim biriminin faaliyet alanının dışında bir konudur. Strateji daire başkanlığı tarafından konsolide edilen faaliyet raporları üst yöneticinin sorumluluk alanına giren bir konudur. KMYKK'daki şeffaflık vurgusu gayet yerindedir.” (G42, 16 Ağustos 2017).

Diğer yandan genel müdürlükte görevli iç denetçi G18, mevzuat konusunda yeterli bilgiye sahip olamayan bazı üst yöneticilerin, görevlerini yapan iç denetçilerin haddini aştığını düşündüğünü, ifade etmektedir. Ona göre:

“Üst yöneticiler iç denetimin ne olduğunu tam olarak bilmiyorlar. Kuruma nasıl katkı sağladığı konusunda bilgi eksiklikleri var. Bu noktada HMB ve İDKK, üst yöneticilere iç denetimin önemi ve kuruma sağlayacağı katma değer konusunda eğitim vermelidir. Kusuru olmayanın denetimden kaçmaması gerekir. Diğer yandan iç denetçi olarak bizler de, idarecilerle kötü olmak istemiyoruz. Maalesef Türkiye’de iç denetçi olarak da siyasi baskı altında görev icra ediyoruz. Bu noktada “Ne kadar bağımsızız?” sorusu önemli olabilir. Üst yöneticiler çoğu zaman mevzuatın çizdiği sınırlar içerisinde görevini yapan iç denetçilerin kendilerince “haddi aştığını” düşünüp buna göre tavır takınabiliyor. Bu da iş barışını olumsuz olarak etkiliyor.” (G18, 4 Ağustos 2017).

Araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin büyük çoğunluğu, kamu kurumlarında iç denetim algısı konusunda bir karmaşanın olduğunu, iç denetimin dış denetim ile karıştırılabildiği ifade etmişlerdir. Nitekim bir iç denetçinin bu sorun ile ilgili bakış açısını,

“İç denetim dendiğinde, dış denetimle yani Sayıştay denetimi ile birbirine karıştırılabiliyor.” şeklindeki anlatısında açıkça görüyoruz (G3, 25 Temmuz 2017).

İç denetimin geleceği ile ilgili öngörülerde bulunan Uzun (2014:64), iç denetim faaliyetlerinin karakteristik özellikleri, iç denetçilerde bulunması gereken yetkinlikler, iç denetimin sağladığı katma değer ölçülmesi ve iç denetimin özellikleri ve rolü üzerinde durmakta ve önümüzdeki yakın gelecekte bu konuların daha da önemli olacağını vurgulamaktadır. Üst yönetici adına denetim gerçekleştiren iç denetçinin hazırlayacağı iç denetim raporları, üst yöneticinin bakış açısına göre farklı şekilde değerlendirilebilecektir. Üst yöneticinin tutumuna göre, bu durum bünyesinde avantaj ve dezavantajları birlikte barındırmaktadır. Üst yönetici ile uyum içinde çalışan bir iç denetim birimi için bu durum birçok avantajı da beraberinde getirirken, üst yönetici ile güvensizlik üzerine kurulu bir ilişki kapsamında çalışan iç denetim birimi için birçok olumsuzluğu da beraberinde getirecektir. Diğer yandan iç denetçilerin sorumluluk ve özlük bakımından üst yöneticiye bağlı olmasının iç denetim faaliyetinin etkinliğine beraberinde bazı sorunlar da ortaya çıkarabilecektir.

Literatürde, iç denetim faaliyetinde etkinlin sağlanması ilgili değerlendirmelerin şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu ekseninden yapıldığı ve katılımcı demokrasi kavramı ile ilişkilendirilerek açıklandığı görülmektedir. Akademik açıdan ilk olarak 1900’lü yıllarda Kıta Avrupa’sı ülkelerinde ele alınmaya başlayan iç denetim

faaliyetinin, ABD özel sektör işletmelerinde açısından, 1941 yılında Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün (IIA) kurulması ile kurumsal kimlik kazanmış olmasına rağmen, kamu yönetimi uygulamaları anlamında bugünkü anlamda çok da eski bir uygulaması yoktur. Türkiye'de kamu idareleri açısından iç denetim 2006 yılında yürürlüğe giren KMYKK ile mevzuatımıza girmiştir. 24/12/2003 tarihinde çıkarılan ve 01/01/2006 tarihinde yürürlüğe giren KMYKK kapsamında, kamu yönetimi mevzuatımızda yer almaya başlayan iç denetimin tarihsel geçmişi, temel amacı kar maksimizasyonu olan ve muhasebe ve finansal raporlama faaliyetine paralel bir şekilde gelişme gösteren, 1941 yılında New York'ta Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün kurulması ile profesyonel bir meslek haline gelen özel sektördeki iç denetimin tarihi kadar eski değildir. Türkiye'de kamu idarelerinin 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 ortaya çıkan iç denetim faaliyetini gerçekleştiren iç denetçilerin, özlük hakları ve sorumluluk anlamında denetledikleri üst yöneticiye bağlı olmaları tartışılmaktadır. İç denetimin örgütlenmesi ile ilgili yapılan tartışmalarda, iç denetim birimlerinin teşkilatlanması ile ilgili mevzuatın yeterli olduğu ancak iç denetim faaliyeti konusunda yeterli bilgiye sahip olmayan üst yöneticilerden kaynaklı sorunların olduğu sıklıkla ifade edilmektedir. Diğer yandan iç denetim faaliyetinde etkinliğin sağlanması konusunda iç denetim birimlerinin özlük hakları ve sorumluluk olarak doğrudan Sayıştay'a ya da İDKK'ya bağlanması gerektiği ile ilgili tartışmaların, özellikle belediyede görev yapan ve kurumları ile sorun yaşanan bir kısım iç denetçinin temennisinden öte bir anlam ifade etmediği söylenebilir.

Kamu kurum ve kuruluşlarında gerçekleşmiş eylem ve işlemlerin, önceden saptanan standartlara uygun olup olmadığının objektif ölçülere göre değerlendirilmesi ve bu sayede gelecekte ortaya çıkabilmesi muhtemel sorunların önlenmesine yardımcı olması amacıyla gerçekleştirilen faaliyetler bütünü olarak ifade edilebilecek denetimin farklı çeşitleri vardır. Bunlardan biri olan ve KMYKK ile mevzuatımıza giren iç denetim, belediye, il özel idaresi, üniversite, bakanlık ve diğer kurumlarda görevli iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmekte, geçmişe odaklı teftiş mantığından farklı olarak, geleceğe yönelik olarak üst yöneticiye rehberlik etme ve kuruma değer katmak fonksiyonlarını yerine getirmektedir. Bünyesinde teftiş birimi olan bakanlık ve belediyeler gibi kamu kurumlarında, bünyesinde teftiş birimi olmayan üniversitelere nazaran, iç denetim biriminin teşkilatlanması ve görevini yerine getirmesi noktasında daha fazla sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Köklü kurumlarda kurumsallaşma sağlandığı ve iç denetimin kurumdaki eksik olan bir ihtiyacı gidermesi nedeniyle, iç denetimin yerleşmesi ve başarılı olması mümkün hale gelebilmektedir. Üniversitede görevli iç denetçi G30'un anlatısında bu anlayışı görmek mümkündür. Ona göre:

“Köklü kurumlarda kurumsallaşma sağlandığı için iç denetimin yerleşmesi ve desteklenmesi açısından diğer kurumlara göre daha avantajlıdır.” (G30, 10 Ağustos 2017).

İç denetçi sayısının yetersizliği de bir başka sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Türkiye'de çeşitli kamu kurum ve kuruluşlarına tahsis edilen 2077 iç denetçi kadrosunun sadece 888'i dolu 1179'ü boştur. Yani kadroların %42,7'si doludur. Kurumların özeline bakıldığında da dolu kadroların, dengeli bir şekilde dağılmadığı görülmektedir. Kurumlarda çoğunlukla iç denetçi kadrolarının ya tamamının dolu olduğu, ya da kadroların çok azının dolu olduğu görülmektedir. Bunun nedeni olarak, nitelikli iç denetçi bulunamaması gösterilse bile başka nedenlerin de olduğunu üniversitede görevli iç denetçi G8'in anlatısında görmek mümkündür. Ona göre:

“İç denetçi sayısı da yeterli değildir. Örneğin 8 kadronun olduğu kurumda 3 iç denetçi görev yapmaktadır. İç denetim havuzunun yeterli olması gerekirken maalesef şu anda yeterli değildir. Nitelikli iç denetçi bulmakta da sorun yaşıyoruz. Kurumun şartlarına uyan, nitelikli iç denetçi bulunursa üst yönetici alınmasını istiyor. Ama bulunamıyor.” (G8, 28 Temmuz 2017).

Üniversitede görevli iç denetçi G6’ya göre, terör tehdidinin yaşandığı Doğu ve Güneydoğu Anadolu bölgelerini tercih eden iç denetçilerin az olması, bunun sebeplerinden biri olarak ifade edilebilir:

“Bölgenin güvenlik sorunlarından kaynaklı doğu bölgelerimizi tercih eden iç denetçi sayısı yetersizdir. İç Denetim Birimi Başkanlığı için gerekli olan üç iç denetçi sayısı bizim gibi kurumlarda sağlanamıyor. Kurumun yeni olması, iç denetimi yeni olması, kurumsallaşma ve idari yapı açısından yetersizlikler, beraberinde sorunları da getirmektedir.” (G6, 27 Temmuz 2017).

Sayıştay tarafından belediyede yapılan denetimde etkinliğin sağlanması ile iç denetim faaliyetinde etkinliğin sağlanması arasında ilişki olduğunu ifade eden belediyede görevli iç denetçi G32’ye göre:

“Sayıştay denetçileri senede bir defa gelir ve denetliyor gibi yapar giderler. Devletin parasını nereye harcadığının herkes bir tarafından bilinmesinin ne sakıncası olabilir ki? Paranın nereye harcadığını soramıyoruz. “Bu harcama gerekli mi?” diye de soramıyoruz. Devlette gizlilik resmi sır ve üstünü örtme mantığı var. KMYKK’nın yapılmış olmasını bile tamamen bir reform olarak değerlendiriyorum. Bu uzun soluklu bir süreçtir.” (G32, 11 Ağustos 2017).

HMB’de, vergi denetmeni, milli emlak denetmeni ve muhasebe denetmeni iken özlük haklarının HMB’nin sunduğu imkanlardan çok daha iyi olması nedeniyle iç denetçi kadrolarına geçen iç denetçiler olduğu ifade edilmiştir. Bu durum, üniversitede görevli iç denetçi G14’ün anlatısında açıkça görülmektedir. Ona göre:

“HMB kadrolarındaki vergi denetmeni, milli emlak denetmeni ve muhasebe denetmeni olan kişilere, iç denetçi kadrolarına geçme hakkı verildi. Üniversiteler ağırlık olarak bu işi bilen muhasebe denetmeni kadrosundaki personeli istihdam etti. İç denetim, üniversitelerde denetimle ilgili var olan bir boşluğu doldurdu ve diğer kurumlara göre daha çok benimsendi. Bunun temel sebeplerinden biri, HMB kadrolarından iç denetim kadrolarına geçiş yaptırılan üç sınıf personelden bu işi iyi bilen muhasebe denetmenlerinin ağırlıklı olarak üniversitelerde istihdam edilmeleridir de denebilir. Gerek üniversitelerde denetim ile ilgili ihtiyacın ve boşluğun olması ve gerekse istihdam edilen iç denetçilerin, muhasebe denetmeni kökenli olması, üniversitelerdeki iç denetimin başarısını arttırmıştır.” (G14, 3 Ağustos 2017).

Ancak geçen süre içerisinde HMB’nin bu kadroları “vergi müfettişi” olarak birleştirmesi ve özlük haklarını çok daha fazla iyileştirmesi nedeniyle aldıkları kararı sorgulayan ve imkan olursa geri dönmeyi düşündüğünü ifade eden iç denetçiler de vardır. Şüphesiz bu durum iç denetçinin görevini yaparken, moral motivasyonunu da etkilemektedir. İç denetçilerin özlük haklarının iyileştirilmesi birçok iç denetçinin beklentisidir. Üniversitede görevli iç denetçi G20 bu durumu aşağıdaki anlatısında şu şekilde özetlemektedir. Ona göre:

“Vergi denetmenleri bu görevi, özlük haklarının iyi olmasından dolayı tercih edince beraberinde bu sorunlar da ortaya çıkmaya başladı. Sonradan vergi denetmenlerinin özlük hakları iyileştirilerek vergi müfettişi haline dönüştürüldüğünde, iç denetçi kadrolarına geçen birçok vergi denetmeni kararını sorgulamaya başladı.” (G20, 4 Ağustos 2017).

İç denetim biriminin örgütlenmesi açısından mevzuat yeterli olmakla birlikte, yukarıda ifade edildiği gibi üst yönetici ve iç denetçi kaynaklı sorunlarla karşılaşabilmektedir. Bu sorunların çözümü noktasında, İDKK tarafından her yıl düzenlenen etkinliklere üst yöneticilerin de dahil edilmesi ya da başka hizmet içi eğitim faaliyetleri ile üst yöneticilere iç denetim faaliyetinin ne olduğunun anlatılması katkı sağlayacaktır. Neredeyse hakimlik güvencesine sahip iç denetçilere başka güvenceler verilse bile, var olan yetkilerini kullanmayan iç denetçiler, ilave yetkileri de kullanmayabilecektir. Bu durum, iç denetçinin niteliği ile ilgili bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Özellikle belediyede görevli iç denetçilerin mevzuatın kendilerine verdiği yetkileri tam olarak kullanmamaları ve mevcut duruma razı olmaları bu değerlendirilmemizi desteklemektedir.

Araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin, üst yönetici algıları birlikte değerlendirildiğinde, iç denetim faaliyetinin etkinliğinin sağlanması ile üst yönetici arasında bir ilişki olduğu görülmektedir. Belediyede görevli iç denetçilerin, üst yönetici algısı ile ilgili, “çok fazla yetkilerinin olduğu ve bu yetkilerle ilgili yıllar içinde sorgulanamaz, denetlenemez gibi bir algı oluştuğu”, “iç denetim faaliyeti ile ilgili yeterince şeffaflığın sağlanamadığı”, “iç denetim faaliyetinin yapılmasını engelledikleri”, “iç denetim faaliyetinde etkinliği ve şeffaflığın sağlanması konusunda her şeyin üst yöneticinin insiyatifine bırakıldığı”, “iç denetçileri pasifize etmek için önemsiz konularda denetim talep edebildiği” ve “hazırlanan iç denetim raporlarını okuduklarından bile emin olmadıkları” gibi unsurlar ön plana çıkarken il özel idaresinde görevli iç denetçilerin, üst yönetici algısı ile ilgili, “iç denetim faaliyetinin YKY ve yönetim anlayışının gerektirdiği kadar şeffaf olmasını sağlamadığı”, “iç denetimin ve iç denetçinin ne olduğunu tam olarak bilmediği” ve “iş bilen insanların iş başına getirilmesi, kalite ve liyakat sorunların giderilmesi gerektiği” gibi unsurlar ön plana çıkmaktadır. Belediyede görevli iç denetçiler, il özel idaresinde görevli iç denetçilerden farklı olarak, üst yönetici olarak geniş yetkilerini “bir adama asamaz, bir de para basamaz” şeklinde abartılı bir şekilde ifade ettikleri belediye başkanlarının görevlerini yerine getirmelerine engel olduklarını ya da bir şekilde pasifize edildiklerini, bunun bir sonucu olarak ta iç denetim faaliyetinde etkinliğin ve şeffaflığının sağlanamadığını ifade etmişlerdir. Diğer yandan üniversitede görevli iç denetçilerin, üst yönetici algısı ile ilgili, “yapılan programın üst yönetici tarafından imzalanamayabildiği”, “değişen mevzuat konusunda yeteri kadar bilgili olmadıkları” gibi unsurlar ön plana çıkmaktadır. Bakanlık ve genel müdürlükte görevli iç denetçilerin, üst yönetici algısı ile ilgili, “iç denetim raporlarını ciddiye almadıkları” ve “kurumda sorun çıkmasın diye iç denetim raporlarının gereğini yerine getirmedikleri” gibi unsurlar ön plana çıkmaktadır. Çoğu farklı alanlarda uzmanlıkları olan profesör üst yöneticilerin, idare hukuku ve mali hukuk gibi alanlarda sürekli değişen mevzuatı takip edemedikleri üniversitede görev yapan iç denetçilerin büyük çoğunluğunun ortak görüşüdür. Diğer yandan bakanlık ve genel müdürlükte görevli iç denetçiler iç denetimin başarısı için üst yöneticiye ulaşılması ve uyum içinde çalışılması gerektiğini ifade etmişlerdir. İç denetim faaliyetinin tamamlanmasından sonra, iç denetimden beklenen katkının sağlanması, en çok üst yöneticinin desteği ve takibine bağlıdır.

İç denetimin, kamu yönetimi için yeni olması ve fonksiyonunun üst yöneticiler tarafından henüz tam olarak algılanamaması beraberinde çeşitli sorunlara yol açabilmektedir. İç kontrol sistemi kapsamında iç denetimin ne olduğu ve kuruma nasıl bir değer katacağı konusunda üst yöneticilerin yeterli bilgisinin olmaması ve iç denetimi geleneksel teftiş mantığı içinde değerlendirmeleri, sorunların ortaya çıkabilmesine neden olabilmektedir. İç denetçi ile üst yönetici arasındaki ilişkiler kapsamında bazı sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Çok farklı kurumlarda, farklı sorunlarla karşılaşan iç denetiler için farklı çözümlerin olduğunu da ifade etmek gerekir. İç denetçi ile denetlenen birim amirinin konumu arasındaki bazı özel durumların, iç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesine engel olabileceği ifade edilmiştir. Üniversitede görevli iç denetçi G19'un anlatışında bu anlayışı görmek mümkündür. Ona göre:

“Milli Savunma Bakanlığında iç denetçi binbaşı iken, denetlenen daire başkanı general olabiliyor. İç denetçi olarak bırakın denetim yapmayı soru bile soramayabiliyor.” (G19, 4 Ağustos 2017).

Yine benzer şekilde denetlenen bir birim amirinin, ileriki dönemlerde üst yönetici olarak göreve gelebildiği ve bu durumun da iç denetçilerin görevini yapmasına etki edebildiğini üniversitede görevli iç denetçi G20 şu şekilde ifade etmiştir:

“Mümkün olduğunca bağımsız ve tarafsız çalışıyoruz. Harcama yetkilisi olan bir dekanı denetlediğimizde ve bir sorun tespit edebiliyoruz. Denetlenen dekan, ileriki tarihlerde rektör seçilip üst yönetici olması durumu beraberinde bazı sorunları getirebiliyor. Bu noktada iç denetimin tam bağımsızlığının sağlanması önem arz etmektedir. Dolayısıyla iç denetimin temel yapısında bir sorun var, üst yöneticiye bağlı olarak çalışmaması gerekir.” (G20, 4 Ağustos 2017).

Bu noktada kurumda harcama yetkilisi olan ve esas görevi harcama ile ilgili mevzuatını takip etmek olmayan, uzmanlık alanı tıp fakültesi dekanı örneğinde olduğu gibi çok farklı olan, bazı harcama yetkilileri ile ilgili, mevzuatı takip etmekten kaynaklı bazı sorunların yaşanabildiği ifade edilmektedir. Üniversitede görevli iç denetçi G36'nın anlatışında bunu görmek mümkündür. Ona göre:

“Harcama yetkilisi de çoğunlukla kendi işini bilmiyor.” (G36, 14 Ağustos 2017).

Kurumlardaki çeşitli birimlerdeki yöneticilerin ve üst yöneticinin iç denetim faaliyetinin başarısı üzerinde etkili olduğu ve iç denetim faaliyetine ve bu faaliyetin önemine gerekli hassasiyeti göstermedikleri ifade edilmektedir. Burada üst yöneticiler, her zaman olduğu gibi, iti güç olarak ortaya çıkmaktadır. Üst yöneticiler iç denetime gerekli hassasiyeti gösterdiklerinde, kurumdaki birim amirlerinin de gerekli hassasiyeti göstereceği açıktır. Nitekim bir iç denetçinin bu bakış açısını,

“Daire başkanı gibi birim yöneticilerinin bakış açısı da iç denetime karşı sağlıklı değil. Birim yöneticileri gerekli hassasiyeti göstermiyorlar. Tüm tüm bunlara rağmen, KİDR’de belirtildiği gibi, iç denetçilerin üst yöneticiye düzenli olarak bilgi vermeleri, bu kapsamda itici güç olma fonksiyonlarını, kendi görev alanı ile ilgili, bilgilendirme, raporlama, tartışma yollarını kullanılarak, devam ettirmeleri, kalite programları oluşturmaları gerekiyor. Tüm bunların yapılabilmesi için, İç Denetim Birimi Başkanı’nın üst yönetici ile o kadar diyalog halinde olması gerekiyor ki, sanırım önce bunun tesis edilmesi gerekiyor. Örneğin, İç Denetim Birimi Başkanı’nın üst yönetici ile haftada ya da 15 günde bir toplanması gerekiyor. Bu

mekanizmaların hayata geçirilmesi için iç denetçilerin de var olan yetkilerini kullanmaları gerekiyor. Bunu bir sitem olarak dile getiriyorum. Burada İç Denetim Birimi Başkanı'na çok büyük görev düşüyor." şeklindeki anlatısında açıkça görmek mümkündür (G32, 11 Ağustos 2017).

Bu noktada hazırlanan iç denetim raporlarının niteliğinin artırılması, iç denetim faaliyetinin başarıya ulaşabilmesi ve sorunların ortadan kalkması için üst yöneticinin iç denetime gerekli hassasiyeti göstermesi ve kurumsallaşmanın önemi bir kez daha ortaya çıkmaktadır. Üniversitede görevli iç denetçi G6 bu bakış açısını şu şekilde özetlemiştir:

"Kalite güvence sisteminin temeli kurumsallaşmadır. İdarelerde kurumsallaşma olmalıdır. Kurumsallaşma olmadığında iç ve dış denetim ile ilgili sorunlar da beraberinde ortaya çıkmaktadır. Ayrıca bütün sorunların temelinde, işi bilen adamın işin başına getirilmemesi, yani liyakate önem verilmemesi de önemli bir yer tutmaktadır." (G6, 27 Temmuz 2017).

Özellikle belediyelerde istihdam edilen iç denetçilerin, kendilerini göreve getiren üst yöneticinin seçimi kaybetmesi ve yerine muhalif bir kişinin üst yönetici olarak seçilmesi durumunda, önceki üst yöneticinin adamı gibi değerlendirilebildiği de çoklukla ifade edilmiştir. Şüphesiz bu durum iç denetçinin iş barışını da etkileyecektir. Bu durum belediyede görevli iç denetçi G14'ün anlatısında açıkça görülmektedir. Ona göre:

"Belediyelerde istihdam edilenlerin iç denetçilerin çoğu vergi denetmeni kökenlidir. Vergi denetmeni kadrolarından belediyelerdeki iç denetçi kadrolarına gidenlerin çoğu milletvekilleri ve diğer siyasetçilere yakınlıkları münasebeti ile gitmiş olabilir. Ayrıca vergi denetmenleri daha önce yaptıkları görev nedeniyle iç denetim konusunda, muhasebe denetmenleri uzman olmayabiliyor. Diğer yandan belediyeler de iç denetim yaptırmak istemiyor. Onun için de belediyelerde iç denetim sistemi oturmuyor ve sonunda sistem kilitleniyor. Tüm bu sebeplerle belediyelerdeki iç denetçiler çekilebilir. İç denetçi kadrolarına gelen vergi denetmenlerinin çoğu özlük haklarından dolayı gelmişlerdi. Daha sonra vergi denetmenliği, vergi müfettişliğine dönüştürüldü ve özlük hakları çok daha iyileştirildi. İç denetçi kadrolarına, vergi denetmenliği kadrolarından gelenlere vergi müfettişliğine dönüş imkanı sağlarsa vergi denetmeni kökenli iç denetçilerin çoğunun vergi müfettişliği kadrolarına dönmesi muhtemeldir." (G14, 3 Ağustos 2017).

Bu ve benzer sorunların ortadan kaldırılması için iç denetçiler arasında rotasyon bir çözüm olarak sunulabilir. Bu durumu üniversitede görevli iç denetçi G12'ni anlatısında açıkça görüyoruz. Ona göre:

"İDKK, iç denetçiler arasında rotasyon tarzında bir değişim yapabilmelidir." (G12, 3 Ağustos 2017).

İç denetçi ve üst yönetici arasında iletişimin sağlanması noktasında bazı sorunlar yaşanabilmektedir. Bu sorunlardan biri, göreve başlarken gizlilik ve tarafsızlık beyannamesi imzalayan iç denetçilerin, elektronik bilgi yönetim sistemi üzerinden yolladıkları raporun üst yönetici dışında "admin" yetkisine sahip diğer kişilerce dijital ortamda görülebilmesi ihtimali ve bunun kurum dışına sızması durumunda iç denetçinin yaşayabileceği sıkıntılardır. Bu durumla ilgili bazı kurumlarda görev yapan iç denetçiler de sorun yaşamışlardır. Bu sebeple bazı iç denetçiler raporlarını üst yöneticiye

elektronik bilgi yönetim sistemi üzerinden değil ıslak imzalı olarak elden teslim ettiklerini ifade etmişlerdir. Üniversitede görevli iç denetçi G7 anlatısında, bu durumun bilgi yönetim sistemleri açısından bir sorun teşkil ettiğini ifade etmektedir. Ona göre:

“Hazırladığımız İç denetim raporlarını üst yöneticiye, elektronik bilgi yönetim sistemi üzerinden yollamıyoruz, elden teslim ediyoruz. Sadece üst yazıyı elektronik bilgi yönetim sistemi üzerinden yolluyoruz. Çünkü admin yetkisi olan kişiler raporu görebiliyorlar.” (G7, 28 Temmuz 2017).

Bunun yanında raporlarını elektronik bilgi yönetim sistemi üzerinden ve ıslak imzalı suretini de sekreteryaya vasıtası ile üst yöneticiye ve ilgili diğer birimlere ilettiklerini ifade eden üniversitede görevli iç denetçi G2 gibi iç denetçilerde vardır. Ona göre:

“İç denetim faaliyetinin yeterince şeffaf olduğunu düşünüyorum. Zaten mevzuat bizi şeffaf olmaya da zorluyor. “İÇDEN” programı üzerinden sonuçlandırılan raporlar onaylandıktan sonra görev yaptığımız kurumda bunun dağıtımı yapılmıyor. Bu durumda raporun bir çıktısını alıyor ve sekreterya vasıtası ile raporu tarayıcıdan geçiriyor ve elektronik bilgi yönetim sistemi üzerinden denetlenen birime, üst yöneticiye ve strateji birimine yolluyoruz.” (G10, 2 Ağustos 2017).

Tüm bu sorunlara rağmen iç denetçiler arasındaki informal ilişkilerin çok ileri seviyede olduğu, yardımlaşma ile birçok sorunun aşılması noktasında gayret sarf edildiği ifade edilmektedir. Üniversitede görevli iç denetçi G30’un anlatısında bunu görmek mümkündür. Ona göre:

“İç denetçilerin birbirini tanıma yüzdesi ve eğitim toplantılarında iç denetçiler arasındaki kaynaşma düzeyi yüksektir. İç denetçiler arasında informal ilişkiler kapsamında yardımlaşma var bu kapsamda iç denetçiler birbirleri ile dökümanlarını paylaşıyorlar.” (G30, 10 Ağustos 2017).

İç denetçi ile üst yönetici arasındaki ilişki kaynaklı sorunun iki boyutu olduğu görülmektedir. İlk olarak üst yöneticinin gerek iç denetim faaliyeti konusunda yeterli bilgiye sahip olmaması ve gerekse iç denetim birimini sahiplenmemesi iç denetim faaliyetinin etkinliğini doğrudan etkilemektedir. Bu durum görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin de ortak görüşüdür. Buna göre üst yöneticinin mükemmel olduğu varsayımı üzerine kurulu sistemlerde üst yöneticinin niteliği ve iç denetime bakış açısı iç denetim faaliyetinin etkinliğini doğrudan etkilemektedir. Diğer yandan KMYKK ve ilgili diğer mevzuatın iç denetçilere verdiği, asli görev dışında görev verilmemesi, sertifika iptallerinin İDKK tarafından yapılıyor olması, iç denetçilerin görevleri ile ilgili inceleme gerekiyorsa İDKK tarafından yapılıyor olması gibi güvencelere rağmen, iç denetçilerin gerek iş barışının bozulmasından endişe etmeleri ve gerekse işsiz kalırım korkusu nedeniyle yetkilerini kullanmamaları bir başka sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen belediyede görevli iç denetçilerin büyük çoğunluğu, bağımsızlık konusunda büyük sorun yaşadıklarını, bunun iç denetim faaliyeti kapsamında ürettikleri raporların niteliğini ve kurumsal şeffaflığı etkilediğini ifade etmişlerdir.

Araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin, üst yönetici ile ilgili algıları birlikte değerlendirildiğinde, iç denetçi ile üst yönetici arasındaki ilişkilerin, iç denetim faaliyetinin etkinliğini etkilediği görülmektedir. Belediyede görevli iç denetçilerin, üst yönetici algısı ile ilgili, “üst yönetici ile aralarındaki

ilişkilerin tam olarak yerleşmediği”, “tam güven bağının kurulamadığı”, “üst yöneticilerin iç denetimin ne olduğunu tam olarak bilmedikleri ve bu durumun iç denetçiye bakış açısının etkilediği”, “iç denetimin ne olduğu ile ilgili üst yöneticileri eğitim verilmesi gerektiği”, “iç denetimi ve iç denetçiyi sahiplenme duygularının olmadığı” gibi unsurlar ön plana çıkarken il özel idaresinde görevli iç denetçilerin, üst yönetici algısı ile ilgili, “çoğunlukla iç denetçinin ve iç denetim faaliyetinin arkasında olmadığı”, “iç denetim faaliyeti konusunda yeteri kadar bilgi sahibi olmadığı ve bu durumun iç denetçiyi etkilediği”, “iç denetim faaliyetine ve iç denetçiye değer vermediği” gibi unsurlar ön plana çıkmaktadır. Belediyede görevli iç denetçiler ağırlıklı olarak üst yönetici tarafından iç denetim faaliyetinin yerine getirilmesinin bir şekilde engellendiğini ya da iç denetçilerin pasifize edildiklerini ifade ederken il özel idaresinde görevli iç denetçilerin iç denetim faaliyetinde etkinliğin ve şeffaflığın sağlanması konusunda üst yöneticinin liyakatinin önemine vurgu yapmışlardır. Diğer yandan üniversitede görevli iç denetçilerin, üst yönetici ilişkileri ile ilgili, “üst yöneticinin iç denetçinin ağırlığının farkında oldukları fakat çoğunlukla bu durumun işine gelmediği”, “üst yöneticinin, iç denetime ve iç denetçiye karşı mesafeli oldukları” gibi unsurlar ön plana çıkmaktadır. Bakanlık ve genel müdürlükte görevli iç denetçilerin, üst yönetici ilişkileri ile ilgili, “iç denetçileri ve iç denetim raporlarını ciddiye almadıkları”, “iç denetçi ile güven sorunu yaşadıkları” gibi unsurlar ön plana çıkmaktadır. Bakanlık ve genel müdürlükte görevli iç denetçiler iç denetimin başarısı için üst yöneticiye ulaşılması ve uyum içinde çalışılması gerektiğini ifade etmişlerdir. Araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen belediye, il özel idaresi, üniversite, bakanlık ve genel müdürlükte görevli iç denetçilerin çoğunluğunun ortak görüşü üst yöneticilerin iç denetim ve iç denetçi konusunda yeterli bilgiye sahip olmadıklarıdır. Bu durum, iç denetçi ile üst yönetici arasındaki ilişkileri ve iç denetim faaliyetinde etkinliğin ve şeffaflığın sağlanmasını olumsuz yönde etkilemektedir. İç denetim faaliyetinde etkinliğinin sağlanabilmesi için üst yönetici ile uyumun önemli olduğu, görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin tamamının ortak görüşüdür. İç denetim faaliyeti kapsamında, kurumsal ilişkiler kapsamında karşılaşılan sorunlarla ilgili veriler ve çözüm önerileri aşağıdaki tabloda olduğu gibi özetlenmiştir.

Tablo 6.4. Kurumsal İlişkiler Kapsamında Karşılaşılan Sorunlarla İlgili Veriler ve Çözüm Önerileri

Sorun Alanları	Çözüm Önerileri
İç Denetçinin ve İç Denetim Faaliyetinin Algılanması ile İlgili Sorunlar	- İç denetimin ne olduğu ve kuruma değer katma fonksiyonunu nasıl yerine getirdiği konusunda, üst yöneticilerin yeterince bilgilendirilmeleri gerekmektedir. - Üst yöneticinin iç denetim faaliyetine ve iç denetçiye bakış açısının değişmesi için, üst yöneticilerde bir zihniyet dönüşümüne ihtiyaç vardır. - Çoğu teftiş kökenli olan ve çalıştıkları kurumda eski alışkanlıklarını devam ettirmek isteyen ve mali denetime ağırlık veren bazı iç denetçilerde de bir zihniyet dönüşüme ihtiyaç vardır.

Tablo 6.4 Kurumsal İlişkiler Kapsamında Karşılaşılan Sorunlarla İlgili Veriler ve Çözüm Önerileri (Devam)

Sorun Alanları	Çözüm Önerileri
İç Denetçilerin Kurumda Dışlanma ve Mobbing Sorunu	Özellikle belediyede görev yapan iç denetçilerin bir kısmı bu sorunla karşılaştıklarını, kendilerine malîyenin ajanı, seçimi kaybeden belediye başkanının adamı gözüyle bakılabildiğini ve hatta görevlerini yapamaz hale gelebildiklerini ifade etmişlerdir. Bu sorunun aşılması noktasında iç denetçiler rotasyona tabi tutulması kısmi bir çözüm olabilir. İç denetim faaliyetinin kuruma nasıl bir değer kattığının üst yöneticiye ve kurum personeline daha iyi bir şekilde anlatılması da buna katkı sağlayacaktır.
İç Denetim Faaliyetinde Etkinliğin Sağlanması Kapsamında Üst Yönetici ile İç Denetim Birimi Arasındaki Uyum Sorunu	İç denetim faaliyetinde etkinliğin sağlanmasının temel koşullarından biri, üst yönetici ile uyumun sağlanması ve üst yöneticinin iç denetim birimin arkasında olmasıdır. Bu uyumun sağlanmasında bir yandan iç denetim biriminin üzerine düşen görevleri yerine getirmesi gerekirken diğer yandan bilgi eksikliği kaynaklı olduğunu düşündüğümüz, üst yöneticinin iç denetime negatif bakış açısının da, hizmet içi bilgilendirme faaliyetleri ile giderilmesi gerekmektedir. Üst yöneticinin iç denetim konusunda yeterli bilgiye sahip olmaması ve bilmediğine karşı mesafeli olmasından kaynaklı sorunun çözümü için üst yöneticiler yeterince bilgilendirilmelidir.
Belediyelerde İç Denetim Faaliyetinin Teşkilatlanması ve Hizmet Sunumu ile İlgili Sorunlar	Mevcut hali ile birçok fonksiyonunu yerine getirmeyen belediyelerdeki iç denetim birimleri kaldırılabilir.
İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Teşkilatlanması ve Hizmet Sunumu ile İlgili Sorunlar	İkincil görevleri kurul üyeliği olan 7 üyeden oluşan İDKK'nın, kurumsal temsil kapasitesinin ve etkinliğinin artırılması gerekmektedir. İDKK'nın, iç denetim konusunda uzman, birincil görevleri kurul üyeliği olan üyelerden oluşması sağlanarak, İDKK'nın temsil kapasitesinin artırılması sağlanabilir.

Tablo 6.4 Kurumsal İlişkiler Kapsamında Karşılaşılan Sorunlarla İlgili Veriler ve Çözüm Önerileri (Devam)

Sorun Alanları	Çözüm Önerileri
İç Denetim Faaliyetinin Teşkilatlanması ve Hizmet Sunumunda Koordinasyonun Sağlanamaması ile İlgili Sorunlar	KMYKK'nın 60. maddesine göre, iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapma görevi, mali hizmetler birimine (strateji geliştirme birimleri) verilmiş olmakla birlikte, bu görev üst yöneticinin liderliğinde yerine getirilmesi gerekmektedir. Üst yöneticiler, KMYKK'da öngörülen mali yönetim ve kontrol sisteminin kurulması, işletilmesi ve gözetilmesinden sorumludurlar. Birimlerde iç kontrol sitemlerinin kurulmamış olması büyük bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Bu sorunun ortadan kaldırılması için üst yöneticilere mevzuat gereği yapmaları gereken görev hatırlatılabilir ve bu konuda ikna edilebilir. KMYKK'ya göre mali yönetim ve kontrol sisteminin kurulması, işletilmesi ve gözetilmesinden sorumlu tutulan üst yönetici ile ilgili bir yaptırımın olmaması , kurumlarda iç kontrol siteminin kurulmasının önündeki en büyük engel olarak ortaya çıkmaktadır. KMYKK'ya “İç kontrol sistemi kurmamış idarelerin bütçelerinde %5 kesinti yapılacaktır” ibaresinin eklenmesi sorunu nispeten çözecektir.

İç denetim faaliyetinin teşkilatlanması, hizmet sunumu ve üst yönetici ile iç denetçi arasındaki ilişkiler ve sorunlarla ilgili verileri bu şekilde ifade ettikten sonra iç denetçinin yönetsel süreçlere katkısı ile ilgili ulaşılan verilere değinilebilir.

6.4.4. İç Denetçinin Yönetsel Süreçlere Katkısı

İç denetçinin yönetsel süreçlere katkısını analiz ettiğimiz bu tema altında, iç denetim faaliyetinin sunumu, verimlilik, etkinlik ve kurum kültürünün oluşması alt sorularına cevap aranmıştır. Geleneksel kamu yönetiminin yerini YKY anlayışına bırakması ve bu kapsamda kamu yönetimi ile ilgili reform çalışmaları kapsamında denetimin önemi her zaman olduğundan daha fazla ön plana çıkmış, bu kapsamda geleneksel teftiş mantığı ile yapılan denetim yerine geleceğe odaklı olarak üst yöneticiye rehberlik yapma fonksiyonu ağır basan, kuruma değer katmayı hedef alan, Türk kamu yönetimi için de yeni olan, iç denetim KMYKK ile Türk kamu yönetim sisteminde yerini almıştır. Gerek alışkanlıkları terk etmenin zor olması, gerekse iç denetim faaliyetinin gerek üst yöneticiler ve gerekse birim amirleri tarafından yeterince anlaşılamaması nedeniyle iç denetim faaliyetinin sunumu açısından birçok sorun ile karşılaşilmektedir. Bu kapsamda araştırmada görüşmecilere “İç denetçilerin, hazırladıkları raporun bir örneğini görev yaptıkları kamu idaresinin üst yöneticisine göndermeleri, izleme faaliyeti yapmaları ve ayrıca iç denetim raporlarının üst yönetici

tarafından iki ay sonra İDKK'ya gönderilmesi yeterli midir? Bu süreç, iç denetimin amacına ulaşmasını sağlıyor mu?" sorusu yöneltilmiştir. Ayrıca iç denetim faaliyetinin sunumu bakımından karşılaşılan sorunların tespiti amacıyla, araştırmaya katılanlara "İç denetçilerin görevlerini yaparken bağımsız ve tarafsız çalışması sağlanabiliyor mu? İç denetçilere ilave güvence sağlanmalı mıdır?" sorusu sorulmuştur. Araştırma yapılan kurumlar açısından konu ayrı ayrı değerlendirilmiş ve aşağıdaki verilere ulaşılmıştır.

Özellikle belediyede çalışan iç denetçilerin büyük çoğunluğu, belediyede zaten var olan teftiş birimi ile sonradan ihdas edilen iç denetim birimi arasında çatışma çıkabildiğini ve üst yönetici olan iç denetim faaliyeti konusunda yeterli bilgiye sahip olmayan belediye başkanının iç denetim birimin faaliyetini yerine getirmesini, geniş yetkilerini kullanarak sınırlayabildiğini ve bunun bir yaptırımının da olmadığını ifade etmişlerdir. Belediyede görevli iç denetçi G17'nin anlatışında bu anlayışı görmek mümkündür. Ona göre:

"İç denetim faaliyetinin YKY ve yönetim anlayışının gerektirdiği kadar şeffaf olduğunu düşünmüyorum. Ama eskiye göre daha şeffaf, daha yönetişimci olduğunu söyleyebilirim. Üst yönetici ile uyum sağlanırsa iç denetimi, "yönetici asistanlığı" gibi görüyorum. Belediyelerde iç denetim belediye başkanının bakış açısına mantığına göre şekilleniyor. Türkiye'deki denetim birimleri yeniden organize edilmelidir. Belediyelerde kurum içinde teftiş kurulu ve iç denetim birimi var. Bunlar arasında rekabet varsa sorunlar da beraberinde ortaya çıkıyor. Mükemmeli arayan daha iyiden mahrum kalabiliyor." (G17, 4 Ağustos 2017).

Benzer şekilde iç denetim İDKK'ya yollanan raporlarla ilgili de hiçbir yaptırımı olmadığı ile ilgili belediyede görevli iç denetçi G5'in değerlendirmesi şu şekildedir:

"İç denetim raporlarının bir örneğini İDKK'ya yolluyorsun ama hiçbir yaptırımı yok. Bilgi için mi yoksa başka bir sebeple mi yolladığınızı bilmiyoruz. İç denetim raporlarını, üst yönetici adına İDKK'ya biz yolluyoruz. Bir suretini üst yöneticiye veriyoruz bir suretini de İDKK'ya yolluyoruz." (G5, 26 Temmuz 2017).

İç denetim faaliyeti konusunda en büyük sorun yaşayan grup belediyede görevli iç denetçilerdir. Araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen belediyede görevli iç denetçilerden büyük çoğunluğu belediyede iç denetim faaliyeti ile ilgili büyük sorun yaşadıklarını ve üst yönetici tarafından görevlerini yapmalarının bir şekilde engellendiğini ifade etmişlerdir. Belediyede görevli iç denetçilerin büyük çoğunluğu adeta çalıştırılmamaktadır. Konu ile ilgili belediyede görevli iç denetçi G23'ün değerlendirmesi de bu yöndedir. Ona göre:

"Belediyelerde iç denetim faaliyeti yeterince şeffaf değil. Belediyelerde iç denetçilere inceleme ve teftiş görevi de verilebiliyor. Maalesef, belediyelerde iç denetim açısından durum hiç iç açıcı değildir. İç denetim faaliyetinin bağımsız ve tarafsız yapılmasında mevzuat açısından sorun yok ama raporların uygulanmasını takip edemiyoruz. Raporu yazıyoruz ama uygulamasını takip edemiyoruz. Sonuç olarak şu ara belediyede bize iç denetçi olarak iş de vermiyorlar." (G23, 7 Ağustos 2017).

Bünyesinde teftiş birimi olan birçok kurumda iç denetim birimi ile teftiş birimi arasında çatışmanı devam ettiği, üniversitede görevli iç denetçi G27 tarafından da ifade edilmektedir. Ona göre:

“Gelineen noktada iç denetim ile teftiş kurulları arasında görev ve yetki çatışması halen önlenememiştir.” (G27, 7 Ağustos 2017).

Burada YKY anlayışının düşünce sistematığı içerisinde yer alan; resmi prosedürler ve hiyerarşinin azaltılması, örgüt içerisindeki çatışmaların ortadan kaldırılması, basit bir örgüt yapısı oluşturulması ve kurum içi yönetim kapsamında alt kademedeki çalışanlara daha çok insiyatif tanınmasının önemi bir kez daha ortaya çıkmaktadır (Kavruk vd., 2012:7).

İç denetim faaliyeti konusunda bilgi eksikliğinden kaynaklı, teftiş birimleri ile iç denetim birimleri arasındaki yaşanan çatışmaları, belediyede görevli bir iç denetçi G5’in anlatısında da görmek mümkündür. Ona göre:

“Belediyelerde teftiş birimi ve iç denetim birimi var. Burada akla şu soru gelebilir: “Teftiş kurulu varsa niye iç denetim birimi var? Ya da tersi.” Temelde ikisi de denetim yapıyor. Yaptığım işlerden emin olan hiç kimse denetimden korkmaz. Sayıştay denetçisi kısıtlı sure içerisinde tek tek konulara bakmaktansa iç denetim raporunda belirtilen bulgulara yoğunlaşmalıdır.” (G5, 26 Temmuz 2017).

Diğer yandan iç denetim konusunda yeterli bilgiye sahip olamayan bazı belediye başkanlarının, kendinden önceki dönemde göreve alınan bir iç denetçiyle çalışmak istemeyebildiği, güven sorunu yaşayabildiği ve iç denetçilere pasif görevler verilebildiğini ifade eden üniversitede görevli iç denetçi G8’in anlatısında bu bakış açısını açıkça görmek mümkündür. Ona göre:

“Kurumlarda özellikle belediyelerde, üst yönetici de, “Bunu ben atamadım, iç denetçiye niye güveneyim ki?”, mantığı geçerli olabiliyor. Teori ile uygulama arasında bu noktada fark var.” (G8, 28 Temmuz 2017).

Bu sorunun aşılması için Lynn Lourence tarafından ifade edilen; kürek çeken değil dümen tutan, süreç odaklı değil sonuç odaklı olan, sadece politika yapmak ile uğraşmak yerine üretim faaliyetinde bulunan, gücü tek elde toplayan yönetim anlayışından gücün profesyonel yönetim ve teknik uzmanlık esasına göre birimlere dağıtıldığı, kurumlar arası çatışmanın değil işbirliğinin arzulandığı bir yönetim anlayışı olan YKY’nin hayata geçirilmesinin katkısı olacaktır (Laurence, 1998:237).

Belediyelerde faaliyet gösteren iç denetçilerin çoğunluğu, belediyede sunulan iç denetim faaliyeti sunumu kapsamında baskı altında olduklarını ifade etmişlerdir. Belediyede görevli iç denetçi G24 durumu şu şekilde ifade etmiştir:

“Belediyede bağımsız ve tarafsız çalışmıyoruz. Belediyede, üst yöneticiye bağlı olarak iç denetçi olarak çalışmak çok zor. İç denetçi atamalarının merkezi olması gerektiğini düşünüyorum. Üst yönetici sizi göreve almışsa, ahde vefa duygusu devreye girebiliyor ve tarafsız olamıyorsunuz. Ayrıca atama yapan birimde bağımsız olması şarttır.” (G24, 8 Ağustos 2017).

Belediyelerde görevli iç denetçiler ile üst yöneticiler arasındaki uyumun, iç denetçinin bağımsız ve tarafsızlığını etkileyeceğini ifade eden üniversitede görevli iç denetçi G4’ün değerlendirmesi şu şekildedir:

“Özellikle belediyeler için konuşmak gerekirse, belediyelerin çoğunda iç denetçilere iç denetim yaptırılmıyor. Belediyelerde “Madem iç denetçi çalıştırmam gerekiyor, o halde atadığım iç denetçiyi danışman olarak kullanayım” şeklide bir algı var. İç denetçilerin danışmanlık görevi var ama şu an belediyelerde uygulandığı şekli ile bir danışmanlık değil. Sanki resmen iş takipçisi

kendi özel danışmanı gibi kullanıyor iç denetçileri. Çünkü iç denetçi, iç denetim yapsın istenmiyor. Ortaya somut bir iç denetim raporu çıksın istenmiyor. Söz uçar yazı kalır mantığı kapsamında bulguların rapora dönüştürülmesi istenmiyor. Biz de mesela kendi çalışmamız için söyleyeyim, danışmanlık yapacaksak onu da danışmanlık raporu şeklinde yazıyoruz. Hiçbir şekilde şifahi rapor vermiyoruz. Biz her şeyi raporlaştırıyoruz. Örneğin ihale ile ilgili bir iş artışı ile ilgili bizden görüş sorulduğunda bile bu hususta danışmanlık raporu yazıyoruz. Hiçbir şekilde şifahi cevap vermiyoruz.” (G4, 25 Temmuz 2017).

Diğer taraftan, iç denetim faaliyetinin üst yöneticiye nasıl bir güvence sağladığının üst yöneticiler tarafından yeterince bilinmediği, üst yöneticilerin belki de bilgi eksikliğinden dolayı iç denetçilerin çalışmasını engelleme yoluna gidebildikleri, belediyede görevli iç denetçi G23’ün anlatısında açıkça görülebilmektedir. Ona göre:

“İç denetim faaliyeti kapsamında riski, harcama yetkilisi üstleniyor. Üst yönetici riski üstlenmiyor. Dolayısı ile üst yönetici aslında gereğini yapmalıdır. İç denetçi ile üst yönetici arasındaki uyuşmazlığı HMB çözebilir. Belediyeler gibi teftişlerin güçlü olmadığı kurumlarda iç denetimde sorun vardır. Üst yönetici ile iç denetçi düzenli iletişim halinde olmalı. Belediyede üst yönetici ile meclis toplantısından meclis toplantısına görüşebiliyoruz. İDKK her yıl iç denetçiler yerine üst yöneticileri toplantıya çağırması daha faydalı olur. Belediyede, iç kontrol sisteminin kurulmasından iç denetçiler sorumluymuş gibi davranılıp, “iki tane iç denetçi var, biz iç kontrol sistemi ile mi uğraşacağız kardeşim” denebiliyor.” (G23, 7 Ağustos 2017).

Üniversitede görevli iç denetçiler, her ne kadar diğer kurumlarda görev yapan iç denetçilere göre nispeten daha iyi durumda olduklarını ifade etseler de mesleki tecrübelerinden kurumun yeteri kadar yararlanılmadığını ve iç denetim faaliyetin sunumu bakımından bazı sorunlarla karşılaştıklarını ifade etmişlerdir. HMB’de görevli iken yazdığı rapor ile üniversitede iç denetim faaliyeti kapsamında hazırladığı raporların sayısını ve içeriğini kıyaslayan iç denetçi G10, iç denetim faaliyeti kapsamında bilgi ve tecrübesinden yeterince istifade edilmediğini ifade etmiştir. Ona göre:

“Daha önceki görevimde yılda 70-80 civarında vergi denetim raporu yazarken görev yaptığım kurumda yılda üç yada dört iç denetim raporu yazıyorum. Bunun dışında danışmanlık faaliyetimiz kapsamında gün içinde üç dört defa çat kapı birilerinin geldiği de oluyor. İç denetçi olmak her şeyi dört dörtlük bilmek anlamına gelmediği için bilmediğimiz konulardaki sorulara cevap verebilmek için araştırma yapmak, bazen günümüzün yarısını alabiliyor. Daha önceki iş yüküm ile mukayese ettiğimde bazen ben de kendime ne iş yaptığımı soruyorum. Danışmanlık görevimizi çoğunlukla şifahi olarak yaptığımız gibi yazılı olarak ta yapıyoruz.” (G10, 2 Ağustos 2017).

İç denetim faaliyetini sunumu ve etkinliğinin sağlanması bakımından, belki de üniversitedeki bir boşluğu doldurduğu için, iç denetimin en iyi entegre olduğu kurumun üniversiteler olduğu açık bir şekilde ifade edilebilir. Bu durum üniversitede görevli iç denetçi G17’nin anlatısında açıkça görülmektedir. Ona göre:

“İç denetimin, en iyi entegre olduğu kurum üniversitelerdir.” (G17, 4 Ağustos 2017).

İç denetimin amacına uygun bir şekilde kullanılması durumunda, özel sektörde olduğu gibi kuruma değer katacağı, kaynakların verimli ve etkin kullanımı noktasında üst yöneticiye rehberlik yapacağı açıktır. Kurumlar arasında farklılıklar olmakla birlikte üniversitelerde görevli iç denetçilerin diğer kurumlarda görev yapan iç denetçilere göre durumlarının daha iyi olduğu, üniversitede görevli iç denetçi G29 tarafından da ifade edilmektedir. Ona göre:

“İç denetçi olarak üst yöneticiye bir anlamda yönetici asistanlığı, koçluk yapıyoruz. Tefriş birimi olmayan üniversitelerde, üst yöneticilerin iç denetimi sahiplenmesi kolay olabiliyor. Teftiş birimi olan HMB, Dışişleri Bakanlığı gibi diğer kamu kurumlarında, iç denetim birimleri ile teftiş birimleri arasında çatışma olabiliyor ve üst yöneticiler buna tepki verebiliyor.” (G29, 10 Ağustos 2017).

Ancak üniversitelerde bile, iç denetimin kuruma yerleşmesinin ve bazı önyargıların kırılmasının zaman alacağı görüşü, araştırmaya katılan görüşmecilerin ortak kanaatidir. Bu durum üniversitede görevli iç denetçi G32’nin anlatısında açıkça görülebilir. Ona göre:

“Üniversitelerde yazdığımız yazıların arkasında başka şeyler aranıyor. İç denetçi kadroları iyi, birikim iyi, fakat yararlanma sıfır. Biz görev yaptığımız kurumun çıkarlarını gözetmek için varız. Bu söylediklerimiz, üniversitelerde çok şahsi algılanıyor.” (G32, 11 Ağustos 2017).

Her ne kadar iç denetim faaliyetinin en iyi entegre olduğu kurum üniversiteler olsa da iç denetçilere başlangıçta HMB’nin kuruma soktuğu ajanlar olarak bakılabildiği ve bu algının değişmesinin üst yöneticinin desteği ile zaman alabileceği ifade edilmektedir. Bu algının oluşmasının sebeplerinden birinin, iç denetçi kadrolarına atana iç denetçilerin büyük çoğunluğunun HMB kadrolarından, kurumların iç denetçi kadrolarına atanmış olmaları ve bu görevlilerin eski alışkanlıklarını devam ettirmek istemeleri olabilir. Nitekim iç denetçilerin karşılaştıkları bu sorunları, üniversitede görevli iç denetçi G22’nin,

“Üniversitelerde denetim kültürü olmadığı için denetçiye, maliyenin içimize soktuğu ajanlar olarak bakılıyor. Bu önyargının kırılması da pek mümkün görünmüyor. Bu önyargının kırılması ancak iç denetçinin, yetkilerini kullanmaması ile mümkün olabilir diye düşünüyorum. İç denetçi olarak biz temelde devlet memuruyuz. Üst yönetici olan rektör 4 yılda bir değişiyor. Dolayısıyla üst yöneticinin tekrar rektör seçilememesi ve denetlediğimiz birimin başındaki kişinin rektör seçilebilme ihtimali hep olmakla birlikte, iç denetçi olarak “kurumda rahat edeceğim” diye bağımsızlık ve tarafsızlığımızdan ödün vermememiz gerekiyor.” şeklindeki anlatısında açıkça görüyoruz (G22, 7 Ağustos 2017).

HMB kökenli iç denetçilerin bazılarının alışkanlıklarını değiştirmeleri gerektiği üniversitede görevli iç denetçi G26 tarafından şu şekilde ifade edilmiştir:

“İç denetim elemanlarının çoğu inceleme kökenli olduğundan alışkanlıklarını değiştirmeleri de zor oluyor.” (G26, 9 Ağustos 2017).

Bunun bir başka sebebi olarak, HMB kadrolarında, vergi denetmeni, milli emlak denetmeni ve muhasebe denetmeni iken kurumların iç denetçi kadrolarına gelen bazı iç denetçilerin, iç denetimin teftiştan farklı olarak sadece geçmişe dönük mali denetim odaklı olmadığını, sistem denetimi, uygunluk denetimi, performans denetimi ve bilgi teknolojisi denetimini de içerdiğini unutmaları ve uzmanı oldukları mali denetim

konularına yoğunlaşmak istemelerinin, iç denetim faaliyetinin hizmet sunumu açısından sorunların ortaya çıkmasına neden olabildiği ifade edilmektedir. Bakanlıkta görevli iç denetçi G43'ün anlatısında bu anlayışı görmek mümkündür. Ona göre

“HMB'den, iç denetçi kadrosuna gelenler uzmanı oldukları mali konulara yoğunlaşmak istiyorlar. İç denetimin geleceğe ışık tutması gerekirken, alışkanlıklardan vazgeçmeyerek geçmişe odaklanması doğru değildir.” (G43, 16 Ağustos 2017).

Bu sorunun ortada kalkması için iç denetçilerin geleneksel teftiş mantığı ile hareket etmemesi ve eski alışkanlıklarını bırakmaları gerektiği açıktır. Üniversitede görevli iç denetçi G30 bu durumu aşağıdaki anlatısında şu şekilde ifade etmiştir:

“İç denetçiler teftiş mantığı ile hareket etmemeli, bu konuda geldikleri kurumdan kalan eski alışkanlıkları varsa bırakmalıdır. İç denetçilerin kuruma faydalı olacağı algısını üst yöneticiye vermesi gerekir.” (G30, 10 Ağustos 2017).

Diğer yandan, denetlenen birimlerin iç denetim faaliyetinin içeriği konusunda yeterli bilgiye sahip olması ve yapılan denetime direnmemesi gerektiği ifade edilmektedir. Bu konuda sorunlarla karşılaşıldığı iç denetçiler tarafından ifade edilmekte, üniversitede görevli iç denetçi G6'nın anlatısında bu durum açıkça görülmektedir. Ona göre:

“İç denetim en sevilmeyen yönlerinden bir tanesi de görevlinin muhatap alınması ve soru sorulmasıdır. Bulgularla ilgili görevlinin yaptığı doğru olduğunu düşünmesi ve direnmesi durumunda, bulgu rapor olarak üst yöneticiye sunuluyor. Bu gibi durumlarda, denetlenen görevlinin “Sayıştay denetçisinin görmediğini sen niye görüyorsun?” eleştirileri ile karşı karşıya kalıyoruz. Bu durum iş barışını da etkiliyor. Hazırladığımız iç denetim raporlarını, denetlenen birim biliyor, üst yöneticiye gidiyor, strateji daire başkanlığına gidiyor, iç denetçi biliyor, Sayıştay denetçileri ulaşabiliyor, bir de İDKK'ya gidiyor.” (G6, 27 Temmuz 2017).

İç denetim faaliyetinin içeriği hakkında yeterli bilgiye sahip olunması durumunda, denetlenen birimlerin tepki göstermeyeceği, verilen tepkilerin bilgi eksikliğinden kaynaklandığı, bu konuda çok farklı tepkiler ile karşılaşılabilirdiği üniversitede görevli iç denetçi G6 tarafından şu şekilde ifade edilmiştir:

“İç denetçi olarak bağımsız ve tarafsız çalışabiliyoruz. Üst yöneticiden doğrudan bir müdahale yok fakat denetlenen birimlerde iç denetime kabullenmeme var. Tepkiler olabiliyor. Ancak iç denetime fiili olarak verilen değer (şube müdürü seviyesinde), iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde dezavantaj olarak yansımaları oluyor. İlginç bir örnek vermek gerekirse, daire başkanlarının odasına taktırılan klima, iç denetçinin odasına taktırılmıyor. İç denetçilerin bazı özlük haklarının İDKK tarafından karşılanabileceğini düşünüyorum.” (G6, 27 Temmuz 2017).

Burada, kapsamlı ve hızlı reformların yaşandığı YKY anlayışının yerleştiği bu gibi dönemlerde, doğru bilgiye, doğru yer ve zamanda ulaşılma şeklinde özetlenebilecek bilgi yönetimine vurgu yapmak faydalı olacaktır. Özellikle bilmediğine karşı mesafeli olan kurumlarda, bu gibi sorunlarla karşılaşmamak için bilgi yönetimi önemli olabilecektir.

İç denetim faaliyeti sunumu kapsamında belki de karşılaşılabilecek en önemli sorun, üst yöneticinin mükemmelliği/liyakati üzerine kurgulanmış sistemde, üst yöneticinin bu niteliklere sahip olmaması, iç kontrol sisteminin kurulmasını takip etme noktasında üzerinde düşen görevi yapmamasıdır. Üniversitede görevli iç denetçi G6 bu durumu şu şekilde ifade etmiştir:

“İç denetimde KMYKK, üst yöneticiyi kusursuz yönetici olarak görür. Biz de kusursuz üst yönetici var mı? Yok. Sorunlar biraz da buradan kaynaklanıyor. 657 sayılı kanunun gerektirdiği liyakat sahibi yönetici ve memurların atanması ile ilgili sorunlar da var.” (G6, 27 Temmuz 2017).

Her ne kadar KMYKK’nın 60. maddesine göre, iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapma görevi, mali hizmetler birimine (strateji geliştirme birimleri) verilse de, bu görevin yerine getirilip getirilmediğinin, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasında, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamakta, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinde, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesinde, izlenmesinde yetki ve sorumluluk, liyakat sahibi üst yöneticilere aittir. Üniversitede görevli iç denetçi G22’nin anlatışında bu anlayışı görmek mümkündür. Ona göre:

“KMYKK, iç kontrol sisteminin kurulması görevini üst yöneticiye vermiş. Üst yönetici de bunu mevzuat gereği, harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetim birimi aracılığı ile yapar. Üniversitelerde kurulmuş ve işleyen bir iç kontrol sistemini maalesef yoktur. Maalesef, üniversitelerde esas olan, işlerin bir şekilde yürüyor olmasıdır. Bununla ilgili bir yönetmelik hazırlanması talebimiz üst yöneticimce tepkiyle karşılanabiliyor. Bunun dışında iç denetim faaliyetleri kapsamında üst yönetici bilgilendirmek dışında görevlerimiz de vardır.” (G22, 7 Ağustos 2017).

Üst yöneticinin emirleri altındaki mali hizmetler biriminin (strateji geliştirme birimleri) iç kontrol sistemini kurup kurmadıklarını takip etmemesi durumunda, iç denetim faaliyetinden de beklenen verimi almanın mümkün olmadığı üniversitede görevli iç denetçi G6 tarafından şu şekilde ifade edilmiştir:

“KMYKK, üst yöneticiye iç kontrol sistemini kurma görevi veriyor. İç denetim birimine de iç kontrol sisteminin çalışıp çalışmadığını, harcama yetkilileri ve iç denetçiler aracılığı ile denetleme görevi veriyor. Burada temel olan iç kontrol sisteminin çalışmasını sağlamaktır. Burada iç denetçiler, üst yöneticinin güvence beyanı için esas teşkil eden raporları hazırlamaktadır. İç denetimin varlık sebeplerinden biri de budur.” (G6, 27 Temmuz 2017).

Kamuoyunun, idarenin eylem ve işlemlerinin hukuka uygun olduğunu bilmesi hakkıdır. Üst yönetici de idarenin eylem ve işlemlerinin hukuka uygun olduğu ile ilgili kamuoyuna vereceği güvence beyanının asli kaynaklarından biri iç denetim raporları olduğu belediyede görevli iç denetçi G23’ün anlatışında açıkça görülmektedir. Ona göre:

“Kamuoyu idarenin eylem ve işlemlerin hukuka uygun olup olmadığını denetlenmesini istiyor. İç Denetim raporlarının sonuç

kısımında “Süreç iç denetimden geçmiştir. İş ve işlemler hukuka uygundur.” ifade yer almaktadır.” (G23, 7 Ağustos 2017).

İç denetimin etkinliğinin sağlanması konusunda, görüşme yapılanların üzerinde durduğu bir diğer konu da, iç kontrol sisteminin ve iç denetimin ne olduğunu bilmeyen yöneticilerle çalışmanın zorluğudur. Bu konuda üniversitede görevli iç denetçi G19’un anlatısında bunu görmek mümkündür. Ona göre:

“Belediye başkanları belediye yönetme liyakatine sahip olmayabiliyor. İç denetçiler “Kral çıplak” dediği için sorun oluyor. Daha önce bunu diyen yoktu. Üst yöneticiler iç denetçinin ağırlığının farkında fakat çoğunlukla bu durum işine gelmiyor. Kurumlarda iç kontrol sistemi düzgünse raporlar bir diğer birimlere de yaygınlaştırılabilir. Kurumlarda iç kontrol sisteminin olmazsa iç denetim olmaz. Biz iç denetim ile teftiş karışımı bir şeyler yapmaya çalışıyoruz. Kısaca kurumlarda iç denetimin ne olduğu da tam olarak bilinmiyor.” (G19, 4 Ağustos 2017).

Mevzuat gereği asli görev dışında görev verilmemesine rağmen, iç denetçilerin iş barışının bozulmaması için bu konuda gerekli hassasiyeti göstermemeleri durumunda başka sorunların da ortaya çıkabileceği muhakkaktır. Kurumsal olarak hak ettikleri değeri görmek isteyen iç denetçiler bunu sağlamak için çeşitli tavizler de verebilmekte ve mevzuatın kendilerine sağladığı hakları kullanamayabilmektedirler. Bu konu ile ilgili üniversitede görevli iç denetçi G10, ileride denetimini de yapacağı, kurumun plan ve programların hazırlanması ile ilgili komisyonlarda görevlendirildiklerini ve bu durumun iç denetim faaliyetinin ruhuna aykırı olduğunu ifade etmiştir. Ona göre:

“Cezalandırmak için denetim yapsam, denetim yaptığım birim üzerindeki itibarım beş kat artacaktır. İlgili birinin iyiliği için yapılan iç denetimde hiç bir itibarımız olmuyor. Kurumsal olarak hak ettiğimiz değeri görmek istiyoruz, ya da kuruma böyle bir değer gereğini yerine getirecek bir katma değer yaratalım istiyoruz. Yoksa görevimiz olan münferit bir işi yaptığımız için üst yöneticinin bizi takdir etmesinin çok da bir anlamı yoktur. KMYKK yürürlüğe girdiği tarihten bugüne kadar geçen süreçte, yıl olmuş 2017 biz hala iç kontrol sistemini kurmaya çalışıyoruz. Bizden hala klasik teftiş mantığı kapsamında görev yapmamız bekleniyor. Ya da görev alanımızın dışındaki işler bize yaptırılmaya çalışıyor. Örneğin, üniversitenin önümüzdeki beş yılına ışık tutacak stratejik plan hazırlama komisyonunda görevlendirildim. Ayrıca bu, iç denetimin mantığına da ters bir durumdur. İç denetim idarenin iş ve eylemlerine ne kadar girerse, ileriki tarihte yapılacak denetimlerde stratejik planla ilgili bir eksiklik olması durumunda, stratejik planın hazırlanmasında görev aldığım için, iç denetçi olarak bu konuyu eleştiremeyeceğim.” (G10, 9 Ağustos 2017).

Araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen tüm görüşmecilerin ortak görüşü, Türk hukuk sistemi açısından yeni olan, KMYKK kapsamında yürürlüğe girene kadar, özel hukukta şirketler açısından geçerli bir sistem olan iç denetimin, kamu yönetimine adapte edilmesi zaman alacağıdır. Özel sektörde kar gibi bir amaç varken ve bu amaç kantitatif yöntemler ile ölçülebilirken, kamu yönetimi için amaçların gerçekleştirilmesi ve performansın ölçülmesi birçok kurum için kolay değildir. Üniversitede görevli iç denetçi G32’ye göre, üst yöneticilerin iç denetime bakış açısı değişmesi ve öneminin farkına varması, bu süreci hızlandırabilecektir. Ona göre:

“Özel sektörde kar maksimizasyonu gibi bir amaç var. Özel sektörde iç denetçi ya da başka personelin fikir düşünce ve görüşlerine patron değer verir. Karını artırıcı bir bilgi ise üst yönetici bu bilgiyi değerlendirir. Kamuda öyle değil, memurlarda küçük dağları ben yarattım havası var. Üniversite Senato toplantılarında konular çoğunlukla bilgi olmadan tartışılıyor. Bilene danışılmalı. Biz çözüm üretiyor, konuyu biliyoruz. Rektör Senato toplantılarına sonradan bizi de davet etmeye başladı.” (G32, 11 Ağustos 2017).

Bakanlıklarda görevli iç denetçiler bulguların gereğinin yerine getirilmesi noktasında üst yöneticinin, birim amirleri ile ters düşmek istemedikleri için her zaman gereğinin yerine getirilmesini takip etmedikleri ifade edilmiştir. Bu durum bakanlıkta görevli iç denetçi G38 tarafından da ifade edilmiştir. Ona göre:

“Sürecin en zayıf noktası, müsteşar imzalı olsa bile, bazı durumlarda bulgunun gereğinin yapılmıyor olmasıdır. Harcama yetkilisi “Riski üstleniyorum” dediğinde, burada iş bitiyor. Bunun bir yaptırımı da maalesef yok. Üst yönetici genellikle kurumda sorun ortaya çıkmasını diye işin üstüne gitmiyor.” (G38, 15 Ağustos 2017).

İç denetimden faaliyetinin sunumundan beklenen katkının gerçekleşmesi ile üst yöneticinin bu faaliyete sağlayacağı destek arasındaki ilişki bakanlıkta görevli iç denetçi G39 tarafından şu şekilde ifade edilmiştir:

“İç denetim faaliyetinin tamamlanmasından sonra, iç denetimden beklenen katkının sağlanması, en çok üst yöneticinin desteği ve takibine bağlıdır.” (G39, 15 Ağustos 2017).

İç denetim faaliyeti sırasında ulaşılan bulguların iç denetim raporunda yer alıp almayacağı, iç denetçiler için rehber niteliğinde olan KİDR’de, üst yöneticinin takdirine bırakılmıştır. İç denetim faaliyeti sırasında rüşvet, ihaleye fesat karıştırma, kaçakçılık gibi yolsuzluklarla karşılaşıldığında durum, iç denetçi tarafından ara rapor ile üst yöneticiye iletilmektedir. Nihai iç denetim raporu hazırlanırken rüşvet, ihaleye fesat karıştırma, kaçakçılık gibi yolsuzluklarla ilgili bulgular dahil tüm bulgulardan hangilerinin iç denetim raporunda yer alacağı noktasında takdir yetkisi KİDR’de üst yöneticiye bırakılmıştır. Bakanlıkta görevli G38’in anlatışında da görülebileceği gibi bu durum suistimallerin ortaya çıkması için uygun bir zeminin ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Ona göre:

“Yolsuzluk veya usulsüzlük tespiti durumunda durum “Ara rapor” ile üst yöneticiye bildiriyoruz. Üst yönetici teftiş birimine durumu aktarabiliyor. Kapanış toplantısında bulgulara üst yönetici katılmıyorsa raporda yer verilmiyor.” (G38, 15 Ağustos 2017).

Aslında her kamu görevlisi gibi iç denetçilerinde bir rüşvet, ihaleye fesat karıştırma, kaçakçılık gibi yolsuzlukları tespit ettiklerinde bu durumu yargıya bildirme görevleri vardır. Fakat diğer yandan iç denetçinin üst yöneticinin emri altında çalışması ve kurum dışı ile yazışma yetkisinin olmaması ve durumu ara rapor ve iç denetim raporu ile üst yöneticiye bildirmesi ile sınırlanmaktadır. Üst yöneticinin konu ile ilgili gereğini yapıp yapmadığını iç denetçinin takip etme durumu da yoktur. Ayrıca KİDR’e göre üst yöneticinin katılmadığı hiçbir bulguya iç denetim raporunda yer verilmemektedir. Üst yöneticinin mükemmelliği üzerine kurgulanmış bir sistemde, üst yöneticinin mükemmel olmaması durumunda, bu çeşitli zafiyetlere neden olabilir. Bu durum üniversitede görevli iç denetçi G22 tarafından da ifade edilmiştir. Ona göre:

“İç denetçi olarak üniversite dışında ilk yazışma yetkimiz yok. Dolayısıyla bir yolsuzluk veya bir suistimal söz konusu

olduğunda ve üniversitedeki memurlar açısından bir yargılama üst yöneticinin iznine tabi olduğundan bu durumu üst yöneticiye raporlama dışında başka bir işlem yapamıyoruz. Böyle bir durumda konusu suç teşkil eden bir olayın varlığı halinde denetim raporunun biraz daha detaylandırarak üst yöneticiye sunuyoruz. İç denetçinin böyle bir durumda savcılığa suç duyurusunda bulunması hem anlamsız olur hem de iş barışını bozar. Ayrıca tüm memurlarda olduğu gibi üniversite memurlarında da bir kalkan vardır. Bu kapsamda yargılama üst yöneticinin iznine bağlı olduğundan, bir suç duyurusu olsa bile, üst yöneticinin memurların soruşturulmasına mahal vardır demesi lazımdır.” (G22, 7 Ağustos 2017).

İç denetim biriminin konusu suç teşkil eden bulguyu üst yöneticiye ara rapor ile bildirmesi ve üst yöneticinin katılmadığı hiçbir bulgunun iç denetim raporunda yer almaması konusu, üst yöneticinin iyi niyetli olmaması durumunda bazı sorunları da beraberinde getirebiliyor. Üniversitede görevli iç denetçi G6’nın konu ile ilgili görüşü şu şekildedir:

“Konusu suç teşkil eden bulguların üst yöneticiye derhal bildirilmesi gerekiyor. Resmi olarak üst yöneticiye bildirim yapmışsam görevimi yerine getirmişim demektir. Bunun dışında ayrıca savcılığa suç duyurusunda bulunulması tartışmalı bir durum. Buradan sonrası üst yöneticinin görevi ihmaline giriyor.” (G6, 27 Temmuz 2017).

Rüşvet, ihaleye fesat karıştırma, kaçakçılık gibi yolsuzluklarla karşılaşıldığında durumu ara rapor ile üst yöneticiye iletmekle yetinmeyeceğini, devlet memuru olarak savcılığa bildireceğini ifade eden üniversitede görevli iç denetçiler de olmuştur. Üniversitede görevli iç denetçi G8’in anlatısında bunu görmek mümkündür. Ona göre:

“KMYKK kapsamında hazırlanan iç denetim raporları ile üst yönetici bilgilendiriyoruz ama bunun dışında denetim elemanı olan bir devlet memuru olarak 3628 sayılı kanun ve Türk Ceza Kanunu kapsamında rüşvet, yolsuzluk, ihaleye fesat karıştırma, kaçakçılık gibi suçları gördüğünüzde mutlaka savcılığa bildirimde bulunmak zorundayız.” (G8, 28 Temmuz 2017).

Yine bakanlıkta görevli iç denetçi G42, üst yöneticinin katılmadığı bulguların iç denetim raporunda yer almaması ile ilgili KİDR’de yer alan kısmın hatalı bir yorum olduğunu düşündüğünü ifade etmiştir. İç denetim faaliyetinin sunumu ile ilgili, UİDS ile iç denetçileri için rehber niteliği taşıyan KİDR arasındaki, bu çelişkiyi ifade etmiş olan iç denetçi, uygulamalarında kamu KİDR’e göre değil, UİDS’ye göre, iç denetim raporlarını hazırladıklarını ifade etmiştir. Ona göre:

“İç denetim rehberindeki, üst yöneticinin katılmadığı bulguların iç denetim raporunda yer almaması ile ilgili kısmın hatalı bir yorum ve yanlış anlamalara neden olduğunu düşünüyorum. UİDY’ye göre, iç denetim raporunda tüm önemli bulgulara yer verilmesi gerekiyor. Biz raporda tüm önemli bulgulara yer vermek zorundayız. Üst yöneticinin katılmıyor olması o bulguyu bizim için değersiz kılmıyor. Denetlenen birim, üst yöneticinin katılmadığı bir bulgu ile ilgili aksiyon almayabilir ama bu bulgunun raporda yer almasına engel değildir. Bizim görevimiz zaten de burada bitiyor. İç denetçi olarak bizim yapmamız gereken mevcut durumdan üst yöneticiyi haberdar etmektir. İç denetçilere bunun üstünde fonksiyon yüklemek doğru değildir. UİDS ile KİDR arasında bir uyumsuzluk var. Biz UİDS’yi esas

alıyoruz. Ayrıca yönetmeliğimizde de böyle bir hüküm yoktur. Rehberdeki yorumun hatalı bir yorum olduğunu düşünüyorum.” (G42, 16 Ağustos 2017).

Diğer yandan görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin büyük çoğunluğunun, KİDR’i esas alarak iç denetim raporu hazırladıklarını ifade etmiş olmaları, bu konuda uygulamada birliğin sağlanması gereğini ortaya koymaktadır.

İç denetim faaliyetinin sunumu kapsamında, iç denetim raporları ile ilgili temel bilgileri de içeren kurumun faaliyet raporları ile ilgili sorun olduğunu, bilgi edinme haklarının yeterince yerine getirilmediğini düşünen vatandaşların, sivil toplum kuruluşları aracılığı ile konuyu takip edebilecekleri ifade edilmektedir. Bakanlıkta görevli iç denetçi G42’nin anlatısında bu anlayışı görmek mümkündür. Ona göre:

“Her türlü performans bilgisini de içeren gerek Sayıştay raporları ve gerekse iç denetim raporlarının yer aldığı faaliyet raporları ile ilgili kamuoyunun bilgilendirme hakkını yeterince kullanmadığını, kanuna rağmen raporda yer alması gereken bilgilerin yer almadığını düşünüyorsa, bunu “Bütçe İzleme Platformu” gibi sivil toplum kuruluşları vasıtası ile eleştirebilirler.” (G42, 16 Ağustos 2017).

Genel müdürlüklerde görevli iç denetçiler iç denetim faaliyetinin sunumu bakımından karşılaştıkları sorunları, üst yöneticinin iç denetim konusunda yeterli bilgiye sahip olmaması ve üst yöneticilerin bilmediğine karşı mesafeli olmasından kaynaklı, iç denetim fonksiyonunun tam olarak işletilememesi sorunu ile karşılaştıklarını ifade etmişlerdir. Diğer yandan iç denetimin sunumu bakımından karşılaşılan sorunlardan biri olarak, iç denetim faaliyeti sonucunda, kurumlardaki kusurları ortaya çıkacağı ve dışarıya açıklanacağı algısının kurum personeline yerleşmiş olmasıdır. Birim amirlerinin iç denetime mesafeli olmalarına nedenlerinden birinin bu olduğu ifade edilmektedir. Şimdiye kadar geleneksel kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde gizlilik ve resmi sır esasına göre çalışan kurumların, bu alışkanlıklarını değiştirmelerinin zor olduğu bir genel müdürlükte görevli iç denetçi G18 tarafından şu şekilde ifade edilmiştir:

“Aslında iç denetçi olarak bizim yaptığımız denetim önleyici bir denetimdir ancak bu fonksiyon tam olarak işletilemiyor. Belediyelerde üst yönetici tarafından daire başkanlarına, “İç denetçi çağırdığı zaman gitmeyin, belge yollamayın” talimatı verilebiliyor. Dolayısıyla bizim etkinliğimiz kırılıyor. Maalesef bunun da bir yaptırımı yok. İç denetim raporlarının bir yönetici tarafından 2 ay sonra İDKK’ya gönderilmesi iç denetimin amacına ulaşmasını katkı sağlıyor. Sistem düzgün işlediği sürece sorun yok. İç denetimin de esasını teşkil eden KMYKK iyi bir mevzuat. Amacına uygun şekilde kullanıldığında iç denetim kurumlara katkı da sağlıyor. Ancak kurumlarda, iç denetim ayıplarımızı ortaya çıkaracak diye, farklı bir bakış var.” (G18, 4 Ağustos 2017).

Kamu yönetiminde üst yöneticinin mükemmelliği üzerine kurgulanmış bir sistemde, iç denetim faaliyeti sunumu kapsamında karşılaşılabilecek en önemli sorunlardan biri de üst yöneticinin bu niteliklere sahip olmamasıdır. Üst yöneticinin mükemmel olmaması veya çeşitli zaafiyetleri olması durumunda, kurum dışı ile yazışma yetkisi de olmayan, üst yöneticiye bağlı olarak çalışan iç denetçinin hazırladığı raporların gereği de yapılamayabilecektir. Bu durumda kurum dışı ile yazışma yetkisi de olmayan iç denetçi, üst yöneticiye raporlama dışında bir işlem yapamayacaktır. İç

denetim faaliyeti sırasında bir rüşvet, ihaleye fesat karıştırma, kaçakçılık gibi yolsuzluklarla karşılaşıldığında iç denetçi bu durumu “ara rapor” ile üst yöneticiye bildirilmesine rağmen üst yöneticinin gereğini yapmaması durumunda iç denetçinin görevinin bu noktada bittiğini savunanlar olmuştur. Diğer yandan, tüm devlet memurlarında olduğu gibi, bu durumla ilgili savcılığa bilgi verme yükümlülüğü olduğunu ifade eden iç denetçiler de olmuştur. İç denetçiler arasında, uygulamada bu konuda da birlik sağlanamamıştır. Bu durumun bir diğer yansıması da hesap verebilirliğin temel koşullarından biri olan şeffaflığın sağlanamamasıdır. Görüldüğü üzere, üst yöneticinin mükemmel olması üzerine inşa edilmiş olan iç denetim siteminde, iç denetimin başarısı tamamen üst yöneticiye bağlıdır. Üst yönetici, nitelikli, hata yapmak istemiyor ve idareyi kurumsal bir yapıya kavuşturarak değer katmak istiyorsa, iç denetim faaliyetinin etkinliği iç denetçinin niteliğine bağlı olarak ortaya çıkacaktır. Bu durumda üst yöneticinin niteliğinin artırılması önemli olmaktadır.

Diğer yandan üst yöneticinin katılmadığı bulguların iç denetim raporunda yer almaması da ayrı bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Bu konuda iç denetçiler için rehber niteliğinde olan KİDR’i esas aldığını belirten iç denetçiler olduğu gibi, üst yöneticinin katılmadığı bulguların iç denetim raporunda yer almaması ile ilgili KİDR’de yer alan kısmın hatalı bir yorum olduğunu düşündüğünü ve raporlarını UİDS’yi esas alarak hazırladığını ifade eden iç denetçiler de olmuştur. İç denetçiler arasında, uygulamada bu konuda da birlik sağlanamamıştır. Araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin büyük çoğunluğu KİDR’i esas aldıklarını ve uygulamalarının bu yönde olduğunu, üst yöneticinin katılmadığı hiçbir bulguyu iç denetim raporlarına eklemediklerini ifade etmişlerdir. Üst yöneticinin iyi niyetli olmaması durumunda, üst yöneticinin katılmadığı hiçbir bulgunun iç denetim raporunda yer almaması konusunun, bazı sorunları da beraberinde getirebileceği açıktır. Bu konuda, KİDR’deki ifadenin, UİDS’nin esas alınarak düzeltilmesinin, uygulamada birliğe, iç denetim faaliyetinde etkinliğin ve şeffaflığın sağlanmasına katkısı olacaktır. Üst yöneticinin bulguların gereğinin yerine getirilmesi noktasında, birim amirleri ile ters düşmek istememesi nedeniyle, her zaman bulgunun gereğinin yerine getirilmesini takip etmedikleri, görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerce ifade edilen bir diğer görüştür.

İç denetim faaliyetinde hizmet sunumu bakımından karşılaşılan sorunlardan biri de, üst yöneticilerin iç kontrol sisteminin kurulmasını takip etme noktasında üzerinde düşen görevi yapmaması olarak ortaya çıkmaktadır. KMYKK’nın 60. maddesine göre, iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapma görevi, mali hizmetler birimine (strateji geliştirme birimleri) verilse de, bu görevin yerine getirilip getirilmediğinin, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasında yetki ve sorumluluk, üst yöneticilere aittir. İç kontrol sisteminin kurulmuş olması ile iç denetim faaliyetinin etkinliği arasında sıkı bir ilişki vardır. Kurumlarda iç kontrol sistemlerinin mali hizmet birimleri tarafından kurulmamış olması, iç denetimin uygulanması ile ilgili bazı yapısal sorunların varlığına işaret etmektedir. Bu yapısal sorunların ortadan kaldırılmasında kısmi çözümlerin yeterli olmayacağından, bu konuda köklü düzenlemeler yapılmasını gerekmektedir. İç kontrol sistemini raylara, iç denetimi de hızlı trene benzetilecek olursak, gerekli altyapıya sahip olmayan rayların olduğu bir güzergahta hızlı trenle gitmeye çalıştığımız söylenebilir. Üst yöneticilerin öncelikli olarak bu görevlerini yerine getirmeleri, iç denetim faaliyetinin etkinliğinin sağlanmasına katkı sağlayacaktır.

Araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin, üst yöneticilerin iç denetçi algısı ile ilgili görüşleri bakımından birlikte değerlendirildiğinde, iç denetçilerin görev yaptıkları kurumlardaki, kurum kültürünün oluşması ve üst yöneticinin iç denetim faaliyetini sahiplenmesi arasında kuvvetli bir ilişki olduğu görülmektedir. Belediyede görevli iç denetçiler, üst yöneticinin iç denetçi algısı ile ilgili “iç denetçilere karşı üst yöneticinin bir güvensizliği olduğu”, “iç denetim raporları üst yönetici açısından çok da ciddiye alınmadığı”, “maliye kökenli olmaları nedeniyle kurumda ilk etapta maliyenin ajanı olduklarının düşünülmesi”, “üst yönetici ile iç denetçi arasındaki ilişkilerin tam olarak yerleşmediği”, “iç denetim deneyimi olmayan iç denetimin ne olduğunu bilmeyen bir kurumda ilk olmak, iç denetim sistemine yerleştirmek, bünyenin kabul etmemesi nedeniyle çok zor olduğu”, “üst yönetici de iç denetimi sahiplenme duygusunun olmadığı”, “kendinden önceki dönemde göreve alınan iç denetçilerin başkasının adamı olarak görülebildiği”, diğer yandan da “üst yönetici sizi göreve almışsa, iç denetçi açısından ahde vefa duygusunun devreye girebildiği ve bu durumun tarafsızlığa etki edebildiği” gibi unsurlar ön plana çıkarken, il özel idaresinde görevli iç denetçiler, üst yöneticinin iç denetçi algısı ile ilgili, “üst yöneticinin iç denetçinin arkasında olmadığı”, “iç denetim faaliyetleri ve iç denetçi konusunda yeteri kadar bilgi sahibi olmadıkları” ve “üst yöneticinin maalesef iç denetimin ve iç denetçinin ne olduğunu tam olarak bilmediği” gibi unsurlar ön plana çıkmaktadır.

Belediyede görevli iç denetçilerin iç denetim faaliyetinde etkinliğin sağlanabilmesi için üst yöneticinin desteğinin sağlanmasının önemini belediyede görevli iç denetçi G20’nin anlatısında görmek mümkündür. Ona göre:

“Belediyelerde iç denetim sisteminin işleyebilmesi için üst yöneticinin de iç denetime sahip çıkması ve bu durumu tüm kuruma deklare etmesi gerekir.” (G20, 2 Ağustos 2017).

Diğer yandan kurumlarda görevli iç denetçilerin üst yönetici algılarında da farklılıklar vardır. Üniversitede görevli iç denetçiler, üst yöneticinin iç denetçi algısı ile ilgili, “üniversitelerde denetim kültürü olmadığı için denetçiye maliyenin içimize soktuğu ajanlar olarak bakılabildiği”, “Sayıştay denetçilerinin çoğunlukla iç denetim raporunu esas alarak rapor yazdıkları için “siz yazmasaydınız Sayıştay denetçisi görmeyecekti” denilebildiği”, “iç denetçinin ağırlığının farkında olmasına rağmen çoğunlukla bu durumun işine gelmediği, bazı durumlarda da yönetici asistanı olarak görülebildiği” ve “üniversitede bir standardın oluşmasına katkı sağlayarak, üst yöneticinin her türlü aksaklıktan haberdar olmasını sağlayarak kuruma değer kattığı” gibi unsurlar ön plana çıkmaktadır. Bakanlık ve genel müdürlükte görevli iç denetçiler, üniversitede görevli iç denetçiler gibi, üst yöneticinin iç denetçi algısı ile ilgili, “kurum faaliyetleri ile ilgili güvence sağlayarak yapılan danışmanlık faaliyeti yaptıklarını”, “iç denetçilerin genellikle teftiş kökenli olmasının bir yansıması olarak eski alışkanlıklarını devam ettirmelerinin sorun oluşturabildiği” gibi unsurların ön plana çıkabildiğini ifade etmişlerdir. İç denetim faaliyetinde etkinliğin sağlanmasının üst yöneticinin iç denetim faaliyetini sahiplenmesi ve iç denetim faaliyeti konusunda bilgi eksikliklerinin giderilmesi ile doğrudan ilgili olduğu, görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin tamamının ortak görüşüdür.

Diğer yandan iç denetim ve iç denetçi konusundaki bilgi eksikliği kaynaklı, üst yönetici ile sorun yaşadıklarını en belirgin şekilde ifade eden grup belediyede görevli iç denetçiler olmuştur. Üniversite, bakanlık ve genel müdürlüklerdeki iç denetçi algısının, belediyelere göre daha iyi seviyede olduğu görülmektedir. Bunun sebepleri arasında belediyelerin denetlenmeye alışık olmamaları ve iç denetçilerin kurum bilgilerini kurum

dışına dışarıya taşıyan muhbir olarak görülmesi algısının oluşmuş olması olabilir. Son olarak belediyede görevli iç denetçilerin “eski başkanın adamı” gibi görülmesi algısının oluşmasının da, üst yöneticinin iç denetçiye bakışını ve iç denetimin başarısını doğrudan etkilediği ifade edilmektedir.

Tablo 6.5.. İç Denetçinin Yönetmelik Süreçlere Katkısı İlgili Veriler ve Çözüm Önerileri

Sorun Alanları	Çözüm Önerileri
Can Güvenliği Sorunu	İç denetçilerin genel olarak bağımsız ve tarafsız çalışabildiğini ifade etmelerine rağmen, belediyede ve daha öncesinde denetim ve teftiş birimi olamayan üniversite görevli iç denetçilerden bazıları, özellikle mali konularla ilgili yaptıkları denetimlerde dirençle karşılaşabildiklerini ve bu durumun can güvenliğini tehlikeye atabilecek boyutlara ulaşabildiğini ifade etmişlerdir. Bu kapsamda iç denetim faaliyetinde etkinliğin sağlanması için iç denetçilere can güvenliği sağlanması önemli olmaktadır.
İç Denetçilerin Mevzuatın Kendilerine Verdiği Yetkileri Yeterince Kullanmamaları Sorunu	İç denetim faaliyetinde etkinliğin sağlanması ile ilgili yeterli yasal zemin olmasına rağmen, bazı iç denetçilerin yasaların kendilerine verdiği yetkileri yeterince kullanmamalarından kaynaklı sorunların ortadan kaldırılabilmesi için, iç denetçilerin yetkilerini kullanmaları sağlanabilir. İç denetçini yetkisini kullanmaması, iç denetim faaliyeti kapsamında ulaşılan bulguların niteliğini de etkileyecektir. Bulgu önemli değilse, şeffaf olmasının da bir anlamı kalmayacaktır.

6.4.5. İç Denetim Faaliyetinin Şeffaflığa Katkısı

İç denetim faaliyetinin şeffaflığa katkısını analiz ettiğimiz bu tema altında, şeffaflığın sınırları, şeffaflığın nasıl sağlanacağı, faaliyet raporu ve yeni kamu yönetimi anlayışının yerleşmesi alt sorulara cevap aranmıştır. İç denetim faaliyetinde şeffaflığın gerekli olduğu araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin ortak görüşü olmakla birlikte, demokratik yönetim için önemli olan ve YKY’nin bir gereği olan şeffaflığın sınırlarının doğru şekilde belirlenmesi büyük önem arz etmektedir. Şeffaflığın sınırların ne olması gerektiği ile ilgili “Kamu yönetiminde iç denetim faaliyetlerinde şeffaflığın sınırları ne olmalıdır?” sorusu yöneltilerek bu konudaki farklı görüşlerin neler olduğu tespit edilmeye çalışılmıştır. İç denetim faaliyeti sonucu her bilginin kamuoyu ile paylaşılmasının doğru olmadığı, şeffaflığın sınırlarının çizilmesi gerektiği araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin ortak görüşü olmakla birlikte şeffaflığın sınırları ile ilgili iç denetçilerin farklı bakış açıları vardır. Üniversitede görevli iç denetçi G4’ün anlatışında bunu görmek mümkündür. Ona göre:

“Kamu yönetiminde şeffaflığı iç denetim açısından değerlendirmek gerekirse ben şahsım adına her iç denetim raporunun kamuoyu ile paylaşılmasını doğru bulmuyorum. Şeffaflık gerekli midir? Evet. Fakat iç denetim raporları paylaşılacaksa da her iç denetim raporunun paylaşılması gerekir. Örneğin ek ders işlemleri süreci denetlenmişse, ek ders işlemleri ile ilgili yazılan her bir raporun değil, her bir raporu tek tek paylaşmak değil, ders işlemleri sürecinde yaşanan sıkıntıların genel olarak raporlar olarak paylaşılması olabilir. Sonuç olarak denetim yapıyoruz bildiğiniz gibi. Kurumun özel bilgilerini mahrem bilgilerini vakıf oluyoruz. Her şeyi öğrenmiş oluyoruz. Örneğin hocaların hamile kaldığı zamandan, raporlu olduğu zamana kadar her şeyden haberdar oluyoruz. Dolayısıyla bu şeffaflığında bir sınırının olması lazım. İç denetimde de hakikaten bu şeffaflığın sınırları tam olarak uygulanabilir mi? Benim şahsi kanaatim uygulanmaması gerektiği yönündedir. Her şeyi paylaşmak yerine kamuoyunu bilgilendirilecek dediğim gibi Her bir olayı paylaşmak değil de o husus ile ilgili genel bir bilgilendirme paylaşılabilir.” (G4, 25 Temmuz 2017).

Şeffaflığın gerekli olduğunu fakat içeriğini iyi ayarlanması gerektiği üniversitede görevli iç denetçi G30 tarafından da ifade edilmiştir. Ona göre:

“Şeffaflık elbette gereklidir ancak paylaşacağımız kişiye göre iç denetim raporlarının içeriği ayarlanmalıdır. İç Denetim raporları kamuoyu ile en ince ayrıntısına kadar paylaşılmamalıdır. Kamuoyu ile konsolide edilmiş raporları paylaşabiliriz. HMB’ye daha detaylı raporları yollayabiliriz. Üst yöneticiye daha detaylı raporları verebiliriz. Ancak çalışma kağıtları paylaşılmamalıdır.” (G30, 10 Ağustos 2017).

Şeffaflığın gerekli olduğunu fakat sınırları belirlenirken, bu bilgilerin art niyetli kişilerce toplumda huzursuzluğa neden olmayacak şekilde ayarlanması gerektiği çoğunlukla ifade edilmiştir. Üniversitede görevli iç denetçi G14’ün anlatısında da bunu görmek mümkündür. Ona göre:

“Şeffaflık olsun fakat bunun sınırları olsun. Şeffaflık kapsamında paylaşılan bilgilerin iyi niyetli olmayan kişilerle paylaşılması ve bu kişilerin bu bilgileri art niyeti şekilde kullanmaları toplumda huzursuzluğu neden olabilir.” (G14, 3 Ağustos 2017).

Yine şeffaflık kapsamında iç denetim faaliyet sonuçlarının kamuoyu ile paylaşılmasının doğru olacağını ifade eden üniversitede görevli bir iç denetçi G4, şeffaflığın sınırlarının iyi belirlenmesi gerektiği ile ilgili şu değerlendirmede bulunmuştur. Ona göre:

“Şeffaflığın sınırlarını korumak kaydıyla iç denetim raporları paylaşılsın ama her rapor özeti değil. Örneğin, “O yıl iç denetim programına ne alınmış?” Ek ders işlemleri süreci, ihaleler veya taşınır mal işlemleri süreci ele alınmış olabilir. Taşınır mal işlemleri süreci ile ilgili “şu” sıkıntılar tespit edilmiştir şeklinde bir paylaşımın isabetli olacağını düşünüyorum. Onun dışında her bir raporun tespit ettiği bu suçların kamuoyu ile paylaşılması doğru olmaz. Sınırlarını çizmek kaydıyla genel olarak iç denetim raporları kamuoyu ile paylaşılabilir.” (G4, 25 Temmuz 2017).

Görüşülen belediyede görevli iç denetçi G33'ün şeffaflığın sınırları ile ilgili bakış açısı,

“Kamu yönetiminde iç denetim faaliyetlerinde şeffaflık gereklidir ama sınırlı olmalıdır. Bu iç denetim faaliyetinin yaptırımı açısından yerinde olur. Kimse denetlenmek istemiyor. Denetimden bir kaçış vardır. Denetim şu anda pasifize edilmiştir.” şeklindedir (G33, 11 Ağustos 2017).

Üniversitede görevli bir iç denetçi G12 şeffaflığın sınırlarını, kurum hakkında bilgi sahibi olmak isteyenlere, kurum hakkında temel bilgilerin verilmesi ile sınırlamıştır. Ona göre:

“Şeffaflık kapsamından çok da tabana inmeden iyi niyetle kurum hakkında bilgi sahibi olmak isteyenlerle, kurum bilgileri paylaşılabilir.” (G12, 3 Ağustos 2017).

İç denetim rehberi kapsamında üst yöneticiye sunulan raporlarda da kişi ve firma isimleri gibi özel bilgileri gizlenmektedir. Şeffaflığın sınırının bu olması gerektiğini, kişi ve firma isimleri gibi özel bilgilerin gizlendiği iç denetim raporlarının kamuoyu ile paylaşılabilirliğini ifade eden üniversitede görevli iç denetçi G4'ün bu konuya bakış açısını,

“Şeffaflığın sınırları ne olmalıdır? Kişiyi, kuruma ve sözleşmeye ilişkin bilgilerin gizli kalması gerekir. Örneğin ihale denetimi kapsamına yapılan denetimde, üst yöneticiye raporlarken bile, yüklenicinin ismini raporlamıyoruz. Çünkü KİDR'de, raporlarınızda, kişi ismi, firma ismi vb özel bilgiler olmasın der. Aslına bakarsanız bu şeffaflığın da bir sınırı sayılır. KİDR'de, raporlarda şahıs bilgisi firma bilgisi olmayacağı söylenir. Elimizden geldiğince şeffaf olmaya çalışıyoruz.” şeklindeki anlatısında açıkça görüyoruz (G4, 25 Temmuz 2017).

Şeffaflık konusunda iç denetim faaliyetinde sınırlar Türkiye'de İDKK tarafından belirlenmiştir. İç denetim faaliyetinin kamu yönetimine entegre edilmesinde yaşanan sorunlardan biri de özel sektör için ticari sır niteliğinde olan rakiplerin eline geçmemesi gereken iç denetim faaliyet sonuçları ile ilgili aksiyon alma noktasında belirleyici olan yönetim kurulunun belirleyeceği birimlerin olmasıdır. Ancak kamu yönetiminde vatandaşlardan toplanan vergilerle finanse edilen kamu hizmetinde amaç kamu yararadır.

Üst yöneticinin takdirinde olan iç denetim raporlarının kamuoyu ile paylaşılması durumunda, bunun kurum açısından sorunları da beraberinde getirebileceği ile ilgili üniversitede görevli iç denetçi G10'un değerlendirmesi şu şekildedir:

“İç denetçi olarak bir denetim raporunun gizlemenin iç denetçiye hiçbir katkısı olamaz. Ancak iç denetim raporunun kamuoyu ile paylaşılması durumunda rapor amacından saptırılarak toplumda karmaşanın çıkmasına neden olabilir.” (G10, 2 Ağustos 2017).

Diğer yandan, görüşme gerçekleştirilen belediyede görevli iç denetçilerin büyük çoğunluğu, mali konulardaki karmaşık sistem ve geniş yetkileri olan belediyelerdeki üst yöneticilerin uygulamalarının, iç denetim faaliyetinin etkinliğinin sağlanması konusunda en büyük engellerden biri olduğunu ifade etmektedirler. Belediyede görevli iç denetçi G27'nin anlatısında bu anlayışı görmek mümkündür. Ona göre:

“İç denetim raporlarının kamuoyu ile paylaşıldığı yok. Aslına bakarsanız Sayıştay raporları da yayınlanmıyor. HMB'de bir gecede 3-4 birimi birleştirdiler. Mülkiye müfettişleri, belediyelerdeki Teftiş

bilimlerini “Niye teftiş yapmıyorsunuz?” diye eleştirebiliyor. Diğer yandan belediyede iç denetim kadrosunun 7 olmasına rağmen bu kadrolardan sadece iki tanesi de doludur. İç denetçiler belediyelerde tam verimli şekilde çalıştırılmıyorlar. İç kontrol eylem planları dahi olmayan belediyeler var. Belediyelerdeki strateji plan, üst yönetici tarafından yıl içinde alt üst edip değiştirebiliyorlar. Devlette mali konularda çok karmaşık bir sistem var. Örneğin, bir devlet memuru maaşını hesaplaması için devlette basit bir sistem olmalıdır.” (G27, 9 Ağustos 2017).

İç denetim faaliyeti kapsamında yapılan denetimin gereği gibi yapılmaması veya üst yönetici tarafından iç denetim biriminin pasifize edilerek önemsiz konularda denetim gerçekleştirmesi durumunda, yapılamayan denetim faaliyeti sonuçlarının, şeffaflık kapsamında kamuoyu ile paylaşılmasının bir anlamı olmadığı açıktır. Nitekim belediyede görevli bir iç denetçinin bu konu ilgili bakış açısını,

“Kurumda denetim faaliyeti gerektiği gibi yapılmıyorsa, yapılmayan denetim faaliyetinin şeffaf olup olmamasının da bir önemi yoktur. Çünkü denetim kapsamında bilgi üretilemiyor ya da bilgi üretilse de, üretilen bilgi suya sabuna dokunmuyorsa, bu bilginin şeffaf olmasının da bir anlamı yoktur. Belediyede üst yöneticinin iç denetim raporunu okuduğundan bile emin değilim.” şeklindeki anlatısında açıkça görüyoruz (G27, 9 Ağustos 2017).

Özellikle belediyelerde çalışan iç denetçilerin büyük çoğunluğu iç denetim faaliyeti kapsamında yaşadıkları büyük sorunları ifade ettikten sonra üst yöneticilerin iç denetim faaliyeti sonuçlarının şeffaflık kapsamında kamuoyu ile paylaşılmasına, çeşitli sebeplerle sıcak bakmayacaklarını ifade etmişlerdir. Belediyede görevli iç denetçi G9’un konu ile ilgili değerlendirmesi,

“Belediyelerde iç denetim raporlarının kamuoyuyla paylaşılmasını hiç bir üst yönetici istemez. İç denetim faaliyeti sırasında bir yolsuzluk veya usulsüzlükle karşılaştığımızda soruşturma yetkiniz olmadığından bu durumu bir üst yazı ile üst yöneticiye bildirmek zorundayız. Bu sistem üst yöneticinin tamamen dürüst olması, kusursuz olması üzerine kuruludur. Ayrıca şeffaflık kapsamında her bilginin kamuoyu ile paylaşılması doğru değil. Örneğin izleme faaliyeti ile giderilebilecek bir bulgu şeffaflık kapsamında kamuoyu ile paylaşırsa bu kamuoyunda “Yolsuzluk” olarak algılanabilir. Böyle bir durum iç denetçilerin çalışma koşullarına daha da zorlaştırabilir. Sonuçta üst yönetici ile ilişkiler ve iş akışı bozulabilir. Bu iç denetçiler açısından uygun olmayabilir. Bu durum iş yapma şeklinizi etkileyecektir.” şeklindedir (G9, 2 Ağustos 2017).

Şeffaflık kapsamında iç denetim faaliyet raporlarının belli bir zaman aşımından sonra (örneğin hak düşürücü süre olan 10 yılının sonunda) kamuoyu ile paylaşılmasının doğru olup olmayacağını tespit etmek amacıyla, görüşme gerçekleştirilen iç denetçilere “İç denetim raporlarının, belirli bir zaman aşımından sonra (örneğin, 10 yıl), kamuoyu ile paylaşılması yerinde olur mu?” sorusu yöneltilmiştir. Bu soruya verilen cevaplar birlikte değerlendirildiğinde iç denetçilerin farklı değerlendirmelerinin olduğu görülmektedir. İç denetçilerin büyük çoğunluğu bunun yerinde bir uygulama olabileceğini ifade etmiş olmalarına rağmen, bir kısmı da buna gerek olmadığını, iç denetim raporlarının her yıl kamuoyu ile paylaşılması taraftarı olduklarını ifade

etmişlerdir. Belediyede görevli iç denetçi G17'nin anlatısında bu anlayışı görmek mümkündür. Ona göre:

“İç denetim raporlarının belirli bir zaman aşımından sonra kamuoyu ile paylaşılmasına gerek yok. Bu paylaşımın sadece ilmi istatistiki çalışmalara katkısı olur. Ama iç denetim rapor özetlerinin her yıl kamuoyu ile paylaşılması taraftarıyım.” (G17, 4 Ağustos 2017).

Araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen iç denetçiler, Türkiye’de yeni olan ve tam olarak anlaşılamadığını ifade ettikleri iç denetim faaliyeti sonuçlarının paylaşımının sağlayacağı faydaları, farklı bakış açıları ile ifade etmişlerdir. Üniversitede görevli iç denetçi G36’ya göre, iç denetim raporlarının yayınlanmasının kurum kültürünün oluşmasına katkı sağlayabilecek ve bu veriler akademik çalışmalarda kullanılabilecektir. Ona göre:

“İç denetim raporları, üst yöneticiyi bilgilendirme dışındaki katkısı, bundan sonraki süreçte uygulamaya yön vermesi açısından, yasal ya da idari prosedürlerin oluşmasında siyasi otorite tarafından dikkate alınabilir. Akademik çalışmalarda veri olarak kullanılabilir. Üniversiteler ve diğer akademik birimlerde müfredata eklenerek, eğitim öğretim çalışmalarında faydalanılabilir.” (G36, 14 Ağustos 2017).

Benzer şekilde bakanlıkta görevli G37’de, iç denetim raporlarının şeffaflık kapsamında hassas bilgiler karartılarak her yıl sonunda kamuoyu ile paylaşılabilceği, 10 yıllık bir zaman aşımı süresinin beklenmesine gerek olmadığını ifade etmiştir:

“Kuruma zarar verecek bilgiler karartılarak, iç denetim rapor özetleri paylaşılabilir. Bunun dışında iç denetim raporları 10 yıllık sürenin sonunda, adli ve idari sorumluluk olmamak kaydıyla, hassas bilgiler karartılarak kamuoyu ile paylaşılabilir.” (G37, 15 Ağustos 2017).

Diğer yandan 10 yıl beklemeye gerek olmadığı iç denetim faaliyet raporlarının üzerinden bir yıl geçtikten sonra paylaşılabilceği üniversitede görevli iç denetçinin görüşü olarak ortaya çıkmaktadır. Nitekim üniversitede görevli bir iç denetçinin bu bakış açısını,

“İç denetim raporlarının üzerinden bir yıl geçtikten sonra kamuoyu ile paylaşılabilir. İç Denetim faaliyeti kapsamında sistemde hata çıkmasını önleyici faaliyet yapıyoruz. Kişileri suçlamıyoruz. Dolayısıyla kişileri karartarak üst yöneticiye sunduğumuz raporların kamuoyu ile paylaşılması sorun olmaz.” şeklindeki anlatısında açıkça görüyoruz (G22, 7 Ağustos 2017).

İl özel idaresi gibi köklü geçmişi olan kurumlarda bile neyin nasıl yapılacağı ile ilgili bilgi eksikliği olabileceği, işlerin çoğunlukla teamüle göre yapıldığı, iç denetim raporlarının belirli bir zaman aşımından sonra paylaşılması durumunda, kurumların birbirinin tecrübesinden istifade etmesi ile bunun kurumsal hafızanın oluşmasına katkı sağlayabileceği, il özel idaresinde görevli iç denetçi G11 tarafından,

“İl özel idaresi gibi kurumsallaşmamış kurumlarda neyin nasıl yapılacağı çoğunlukla bilinmiyor ve işler çoğunlukla teamüle göre yapılıyor. İç Denetim raporlarının belirli bir zaman aşımından sonra kamuoyu diye paylaşılması il özel idaresi gibi kurumsallaşmamış kurumlarda, kurumsal hafızanın oluşmasında ve kurum hafızanın aktarılmasında katkı sağlayabilir.” şeklinde ifade edilmiştir (G11, 3 Ağustos 2017).

Üniversitede görevli iç denetçi G8’de, belirli bir zaman aşımından sonra iç denetim raporlarının kamuoyu ile paylaşılmasının, kaynakların etkili ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığı konusuna halka hesap verebilirliğe katkı sağlayacağını ifade etmiştir:

“İç denetim raporları belirli bir zaman aşımından sonra kamuoyu ile paylaşılabilir. Şu anki uygulama ile bu, mümkün gözüküyor. İç denetim raporlarının 10 yıllık bir zaman aşımı süresinden sonra kamuoyu ile paylaşılması yerinde olur. Kamuoyu, kaynakların etkili ekonomik kullanılıp kullanılmadığına bakar. Bunun dışında yıllık faaliyet raporunun yayınlanabilmesine ve içeriğine de üst yönetici karar verir.” (G8, 28 Temmuz 2017).

İç denetim raporlarının Sayıştay’a gönderilmesinin, iç denetim faaliyetinin şeffaflık kapsamında etkinliğinin sağlanmasına katkısının olup olmayacağı ile ilgili “İç denetim raporlarının bir örneğinin, bilgilendirme açısından Sayıştay’a gönderilmesi yerinde olur mu?” sorusu yöneltmiştir. Bu soruya verilen cevaplar birlikte değerlendirildiğinde belediyede görevli iç denetçilerin büyük çoğunluğunun bunun yerinde olacağını ifade etmelerine rağmen, üniversitede görevli iç denetçilerin büyük çoğunluğu bunun yerinde olmayacağını ifade etmişlerdir. Nitekim üniversitede görevli bir iç denetçinin bu konudaki bakış açısını,

“İç Denetim raporlarının Sayıştay’a gönderilmesi doğru olmaz. Bu durum iç denetçiyi ve iş barışını etkiler. İç denetçinin kurumda muhbir olarak değerlendirilmesine neden olabilir. Zaten Sayıştay denetçisi üst yöneticinin izni ile iç denetim raporuna ulaşabiliyor. Ayrıca Sayıştay denetçisi iç denetim raporlarına ulaştığında denetlenmeyen alanlara yoğunlaşabiliyor.” şeklindeki anlatısında açıkça görüyoruz (G14, 3 Ağustos 2017).

Üniversitede görevli iç denetçiler, Sayıştay denetçilerinin kuruma geldiklerinde iç denetim raporlarından zaten faydalandıklarını, ayrıca bu raporların Sayıştay’a yollanması durumunda iç denetçilerin sorun yaşayacağını, asıl iç denetçilerin Sayıştay raporlarından faydalanması gerektiğini ifade etmişlerdir. Üniversitede görevli iç denetçi G19’un anlatısında bu bakış açısını görmek mümkündür. Ona göre:

“Sayıştay, iç denetçi raporlarından zaten yararlanıyor. Diğer yandan bizim de Sayıştay raporlarını görmemiz ve yararlanmanız gereklidir. İç Denetim raporlarının bir örneğinin bilgilendirme açısından Sayıştay’a gönderilmesi yerinde olur ama bu yapılırsa kurum içinde ajan olarak görülebiliriz. Uygulamada özellikle belediyelerde plan programı olmayan iç denetim birimleri bile vardır.” (G19, 4 Ağustos 2017).

Türkiye’de iç denetim faaliyetinin YKY ve yönetim anlayışının gerektirdiği kadar şeffaf olup olmadığının tespiti amacıyla araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen görüşmecilere “KMYKK kapsamında yapılan iç denetim faaliyetinin, uygulamada “yeni kamu yönetimi” ve “yönetişim” anlayışının gerektirdiği kadar “şeffaf” olduğunu düşünüyor musunuz?” sorusu yöneltmiştir. Görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin bu soruya verdikleri cevaplar birlikte değerlendirildiğinde iki istisna hariç geriye kalan tüm iç denetçiler, KMYKK kapsamında yapılan iç denetim faaliyetinin, uygulamada “yeni kamu yönetimi” ve “yönetişim” anlayışının gerektirdiği kadar “şeffaf” olamadığını ifade etmişlerdir. Üniversitede görevli iç denetçi G10’un değerlendirmesi şu şekildedir:

“KMYKK, kapsamında yapılan iç denetim faaliyetinin, uygulamada “yeni kamu yönetimi” ve “yönetişim” anlayışının gerektirdiği kadar “şeffaf” olduğunu düşünmüyorum.” (G10, 2 Ağustos 2017).

İç denetim faaliyeti kapsamında şeffaflığın sağlanması ile iç denetçilerin niteliği arasında da bir ilişki vardır. Bu kapsamda çoğu teftiş kökenli olan iç denetçilerin eski alışkanlıklarını terk etmemesinin bir sorun olarak ortaya çıktığı görülebilmektedir. Bakanlıkta görevli iç denetçi G39’un anlatısında da bunu görmek mümkündür. Ona göre:

“İç denetim faaliyeti kapsamında istihdam edilen iç denetçilerin genellikle teftiş kökenli olmasının bir yansıması olarak iç denetçiler genellikle eski alışkanlıklarını devam ettirebiliyorlar. İç denetim faaliyeti, bu eski alışkanlıklar nedeniyle, yönetim ve YKY anlayışının gerektirdiği kadar şeffaf değildir. Kamu yönetiminde, geleneksel kamu yönetimi anlayışının yansıması olarak gizlilik ön planda tutuluyor. İç denetim faaliyetlerinin yeteri kadar şeffaf olduğunu düşünmüyorum.” (G39, 15 Ağustos 2017).

Diğer yandan, tüm kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığı ile ilgili güvence sağlayan iç denetim raporlarının, üniversitelerde eğitim aracı olarak kullanılabileceği, bakanlıkta görevli iç denetçi G42 tarafından ifade edilmiştir:

“İç denetim raporları, üniversitelerde eğitim aracı olarak kullanılabilir. Bu raporlar tüm kamu kaynağının nasıl kullanıldığına ilişkin güvence sağlar. Bunun için İDKK genel rapor hazırlarken, sistemli bir rapor hazırlamalıdır.” (G42, 16 Ağustos 2017).

İç denetim faaliyeti şeffaflığın sağlanamamasında temel etkenlerinden biri de, üst yöneticilerin iç denetim faaliyetine bakış açılarının olumsuz olması ve iç denetim faaliyeti hakkında yeterli bilgiye sahip olmamalarıdır. İl özel idaresinde görevli iç denetçi G11’in anlatısında bunu görmek mümkündür. Ona göre:

“Üst yöneticilerin, iç denetim faaliyetleri konusunda yeteri kadar bilgi sahibi olmadıklarını düşünüyorum. Üst yöneticilerin iç denetimin konusunda bilgilendirilmesi gerekir. Diğer yandan iç denetim faaliyetinin YKY ve yönetim anlayışının gerektirdiği kadar şeffaf olduğunu düşünüyorum.” (G11, 3 Ağustos 2017).

İç denetim faaliyetinde şeffaflık gereklidir ancak sınırları iyi ayarlanmalıdır. Araştırma verilerine göre il özel idaresinde görevli iç denetçiler, belediyede görevli iç denetçiler gibi iç denetim faaliyet sonuçlarının, şeffaflık kapsamında kamuoyu ile paylaşılmasının, sınırları iyi ayarlanmak kaydı ile doğru olacağını ifade etmişlerdir. İşin niteliği gereği yayınlanamayanlar hariç diğer iç denetim raporlarının paylaşılabilir. Kurumun faaliyet raporunda iç denetimle ilgili özet istatistikî bilgilerin paylaşılması, şeffaflık bağlamında önemli bir gelişmelerdir. Ancak yeterli değildir. İç denetim faaliyet sonuçlarının şeffaflık kapsamında paylaşmanın, kamuoyunu bilgilendirme dışında, kurum kültürünün oluşması ve kurum hafızasının başka kurumlara aktarılmasına da katkı sağlayacağı açıktır.

Tablo 6.6. İç Denetim Faaliyetinin Şeffaflığa Katkısı ile İlgili Veriler ve Çözüm Önerileri

Sorun Alanları	Çözüm Önerileri
İç Denetim Faaliyetinde Kamu İç Denetim Rehberi ile Uluslararası İç Denetim Standartları Arasındaki Uyum Sorunu	- Denetlenen birim ile İç Denetim Birimi arasında bulgularla ilgili uyumsuzluk olması durumunda, uzlaşamayan husus konusunda, denetlenen birim, iç denetim biriminin bulgusuna katılmıyor ve üst yönetici de denetlenen birimin görüşüne katılıyor ise KİDR'deki tabloda yer alan, bulgunun durumu ile ilgili "Raporda yer verilmez" ifadesinin: "Eylem planına alınarak raporda yer verilir" şeklinde değiştirilmesi yerinde olacaktır. Ayrıca iç denetim faaliyetinde şeffaflığın sağlanması kapsamında, hangi bulguların iç denetim raporlarında yer alacağı hususunda, UİDS'nin esas alınması doğru olacaktır. - KMYKK'nın 41. Maddesine göre, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlamaktadır. Üst yöneticide, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklamaktadır. Ancak iç denetim faaliyeti kapsamında hangi bilgilerin kamuoyu ile paylaşılacağı konusunda yer almamaktadır. İdarelerin yayınlanan faaliyet raporlarına bakıldığında da, raporda iç denetim faaliyeti kapsamında hangi alanda kaç denetim yapıldığı ile ilgili istatistiki bilgiler dışında bilgi yer almamaktadır. Kanuna iç denetim faaliyeti kapsamında hangi bilgilerin faaliyet raporunda yer alacağı yazılabilir. Milli İstihbarat Teşkilatı Başkanı ile Dışişleri Bakanı arasındaki mahrem bir görüşmenin şeffaflık kapsamında kamuoyu ile paylaşılması şüphesiz doğru değildir, bunun gibi işin niteliği gereği yayınlanamayanlar hariç diğer iç denetim raporları kamuoyu ile paylaşılabilir. Ya da hiç olmazsa sistem denetimi sonuçları, faaliyet raporlarında yer alabilir.

6.4.6. Sorunlar

İç denetim faaliyetinde şeffaflık sorunlarını analiz ettiğimiz bu tema altında, üst yönetici kaynaklı sorunlar, iç denetçi kaynaklı sorunlar ve mevzuat kaynaklı sorunlara ilişkin alt sorulara cevap aranmıştır. Geleneksel kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde

gizlilik ve resmi sır esasına göre çalışan kurumlardaki bazı üst yöneticilerin, 2000’li yıllar ile Türkiye’de tartışılmaya başlanan ve 2004 ve 2005’li yıllarda çıkarılan somut yasalarla ortaya konmaya çalışılan kamu yönetiminde reform çalışmaları kapsamında, şeffaflık, katılımcılık, vatandaş odaklılık, hizmette yerellik, hesap verebilirlik gibi ilkelere dayanan YKY ve yönetim anlayışını özümseyememeleri ve yetkilerini bu yönde kullanmamalarından kaynaklı sorunlar ortaya çıkmıştır. Bu noktadan hareketle iç denetim faaliyetinde şeffaflık sorunu, özellikle YKY ve yönetim anlayışını özümseyememiş üst yöneticilerin, yetkilerini nasıl kullandıkları ile ilgili bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Şeffaflık kapsamında, iç denetim faaliyeti sunumu sırasında ulaşılan bulguların, bu kamu hizmetini ödediği vergiler ile finanse eden vatandaş ile paylaşılıp paylaşılmayacağı ya da paylaşılacaksa hangi bulguların kamuoyu ile paylaşılacağı, araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen iç denetçiler arasında da tartışılmaktadır. İç denetim faaliyetinde şeffaflığın gerekli olduğu araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin ortak kanaati olmakla birlikte şeffaflığın sınırlarının ne olması gerektiği konusunda farklı görüşler ifade edilmiştir.

İç denetim faaliyetinde şeffaflığın sağlanması için kurumsal düzenlemelerin yapılması gerektiği literatürde ortaya çıkan bir diğer konudur. Bu kurumsal düzenlemelerin başında, iç kontrol sistemlerinin oluşturulması, iç denetim sunumu, faaliyet raporlarının hazırlanması, program bütçe sisteminin uygulaması, yurttaşların kamu kurumlarında üretilen hizmetlere ilişkin bilgilere ulaşabilmeleri ve bu kamu hizmetleri ile ilgili şikayet ve temennide bulunabilmeleri gibi düzenlemeler gelmektedir. Türk kamu yönetim sistemi açısından yeni olan iç denetim faaliyetinin kurumlara yerleşmesi, şeffaflık bakımından büyük önem taşımaktadır. Diğer yandan iç denetimin ayrılmaz parçası olan, iç kontrol sisteminin kurulması ve işleyişinin takip edilmesi konusunda üst yöneticiye görevler düşmektedir. Mali hizmet birim amirleri tarafından kurulması ve üst yöneticiler tarafından işleyişinin takip edilmesi gereken bir sistem olarak ortaya iç kontrol sistemi ile kurumun faaliyetlerinde etkinlik, mali raporlamada güvenilirlik ve uygulamalarda mevzuata uygunluk hedeflenmektedir. Diğer taraftan üst yöneticilerin ve birim amirlerinin iç denetime faaliyetine bakış açıları ve faaliyet raporlarında iç denetim faaliyet sonuçlarına yer vermeleri, kamu kurumlarında şeffaflığın sağlanması bakımından büyük önem taşımaktadır.

Performans bütçe sisteminin daha gelişmiş hali olarak ortaya çıkan program bütçe sistemi kapsamında, kurumların mali yıl için kendilerine ayrılan ödeneklerle amaçlarını ve kamu hizmetlerinin etkinliğini gerçekleştirme derecelerinin, fayda/maliyet analizleri ile ortaya konması hedeflenmektedir. Program bütçe sisteminde, ihtiyaç duydukları ödeneklerin kurumlara tahsis edilmesinden daha ziyade bu ödenekler ile amaçların ne ölçüde gerçekleştirildiği üzerinde durulmaktadır. Program bütçe kapsamında maliyet ve toplum refahı açısından nelerin yapılacağına en optimal şekilde belirlenmesi hedeflenmektedir. Türkiye’de uygulanabilirliği literatürde tartışılan bu sistemin kamu kurumlarda kaynak kullanımında etkinliğin ve iç denetim faaliyetinde şeffaflığın sağlanmasındaki katkısı ve tam maliyetlemenin önemi, üniversitede görevli iç denetçi G32’nin anlatısında açıkça görülmektedir. Ona göre:

“Kamu kurumlarının tüm birimlerinin performansının, özel firma statüsündeki dış denetim birimleri tarafından değerlendirilmesi önemlidir. Dış değerlendirme açısından, üniversitelerde ölçülebilir performans göstergeleri var ve maliyet fayda analizi yapılabilir. Program bütçe bunu getirecektir. Kamuda sunulan hizmet açısından “tam maliyetlendirme” önemlidir. Bu da şeffaflığı getiren bir şey olarak ortaya çıkıyor. Kamuda sunulan hizmetin, personel olarak,

zaman olarak, malzeme olarak, hatta kullanılan oda olarak bir maliyeti var. Peki bu maliyete katlanılarak üretilen hizmetin faydası nedir? Üretilen hizmet nedir? Katlanılan bu maliyete değiyor mu? O zaman performans doğru şekilde tespit edilirse, tasfiye de mümkün hale gelir. Bu sorunun cevabı için performans ölçümü önemli bir hale geliyor.” (G32, 11 Ağustos 2017).

Refah devleti görüşünü savunanlar, devletin ekonomiye müdahale etmesini piyasanın başarısızlığı prensibine bağlamaktadırlar. Fakat kamu kurumlarındaki kaynak kullanımındaki verimlilik ve etkinliğin özel sektörden düşük olduğu olduğu ve bunun kamu ekonomisinin bir başarısızlığı olduğu, görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin bir kısmı tarafından ifade edilmiştir. Bu durum James Buchanan ve Gordon Tullock’un da katkı yaptığı kamu tercihi teorisi kapsamında, kamu ekonomisinin başarısızlığı prensibini doğrulamaktadır.

Araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilenler literatürde ifade edildiğine benzer şekilde, iç denetim faaliyetinde şeffaflığın sağlanması konusundaki görüşleri destekleyecek şekilde, her biri farklı bakış açıları ile değerlendirmelerde bulunmuşlardır. İç denetim faaliyetinde, YKY ve yönetim anlayışının gerektirdiği kadar şeffaflığın sağlanması için mevzuatın yeterli olduğunu sadece üst yöneticinin uygulamaları kaynaklı sorunlar olduğunu ifade eden iç denetçiler olduğu gibi tersini savunan iç denetçiler de vardır. Belediyede görevli iç denetçi G9’un, sistem vurgusu yaptığı anlatısında bu anlayışı görmek mümkündür. On göre:

“İç denetim raporları ile üst yöneticiyi bilgilendiriyoruz. Sistem, mevzuattaki gibi düzgün çalışsa iç denetim faaliyeti amacına ulaşmış olur. Üst yöneticiye raporlama yapılıyor, izleme faaliyeti yapılıyor, üst yöneticiden gereğinin yapılması isteniyor. Üst yönetici gereğini yapmazsa riski üstlenmiş oluyor. Yolsuzluk usulsüzlük varsa zaten iş başka boyutlara gidiyor. Burada kastedilen yolsuzluk ve usulsüzlük olmamakla birlikte amaç burada işlerin daha iyi yürümesi ise üst yönetici riski üstlendikten sonra iç denetçinin yapacağı başka bir şey kalmıyor. Önemli olan sistemin düzgün çalışmasıdır.” (G9, 2 Ağustos 2017).

İç denetim faaliyetinde şeffaflığın sağlanması için ayrıca kurumsal düzenlemeler yapılması gerektiğini ifade eden iç denetçiler de olmuştur. Üniversitede görevli iç denetçi G10, iç denetimin istenildiği gibi fonksiyonunu yerine getiremediği ile ilgili anlatısında bunu görmek mümkündür. Ona göre:

“İç denetim şu anda tam anlamıyla, yasada istenildiği gibi fonksiyonunu yerine getiremiyor. Türkiye şartlarında da bu zordur. Çünkü üst yönetimin denetimden beklentisi ile mevzuat gereği bizden istenen iç denetimin karşılığı aynı değildir. Kurum hala iç denetim biriminden klasik anlamda bir denetim yapmasını bekliyor. İç denetim biriminin kuruma ne gibi bir katma değer yaratacağının farkında değiller. Özellikle üniversitelerde, kurumun kendine ait bir teftiş ve denetim biriminin olmaması, iç denetiminde klasik bir teftiş denetim birimi olmaması beraberinde sorunları da getirmiştir. İç denetçinin, denetim fonksiyonu kadar, danışmanlık fonksiyonunun da olması, iç denetçilerin inceleme raporu yazamaması, sadece denetim ve danışmanlık faaliyeti yapılabilmesi, iç denetimin klasik teftiş biriminden farkı olarak ortaya çıkmaktadır.” (G10, 2 Ağustos 2017).

İç denetim faaliyetinde şeffaflığın sağlanabilmesi için literatürde tartışılan konularda biri de iç denetim birimlerinin Sayıştay'a bağlanması konusudur. Öncelikle Sayıştay'a bağlanması durumunda iç denetçilerin yapacağı denetimin iç denetim olmayacağını ifade etmek gerekir. Bu konuda iç denetçilerin farklı görüşleri vardır. Özellikle görev yaptıkları kurumlarda baskı gören ve kendilerine iç denetim faaliyeti yaptırılmadığı iddiasında bulunan belediyede görevli iç denetçilerin büyük çoğunluğu bu görüşü desteklediklerini ifade etmişlerdir. İç denetçilerin, aynı zamanda denetledikleri üst yöneticiye, hem özlük hakları hem de sorumluluk anlamında bağlı olarak çalışmaması gerektiğini en belirgin şekilde savunan grup belediyede görevli iç denetçilerdir. Belediyede görevli iç denetçi G27'nin anlatısında bu anlayışı görmek mümkündür. Ona göre:

“İç denetçilerin Sayıştay'a ya da başka bir bağımsız kurala bağlı olmaları, iç denetim birimini daha etkili hale getirilebilir. Üst yönetici iç denetim biriminin yaptığı faaliyeti bilir ve iç denetçi ile uyum içinde çalışırsa bu süreç amacına ulaşır. Belediyelerde İç denetim bağımsız olmalı ama o zaman da iç denetim olmaz. İç denetim bağımsız olursa mevcut durumdan daha aktif bir denetim olur. Belediyelerde denetim komisyonlarının belediye başkanını eleştirmesi mümkün değildir. Belediye başkanını eleştirmeleri demek kendi kendilerine eleştirmiş olmaları anlamına geliyor. Belediyelerde denetim komisyonlarının hiçbir fonksiyonu yoktur. Sadece 45 günde bir toplanıp huzur hakkı adı altında bir ödeme alıyorlar.” (G27, 9 Ağustos 2017).

Diğer yandan bakanlıkta görevli bir iç denetçi G38, çoğu ikincil görevleri ile kurulda görev alan İDKK'nın temsil kapasitesinin yeterli olup olmadığının tartışılması gerektiğini ifade etmiştir:

“İDKK'nın kurumsal temsil kapasitesinin yeterli olup olmadığı sorgulanmalıdır.” (G38, 15 Ağustos 2017).

Araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin büyük çoğunluğu, İDKK'nın yapısı ve temsil kapasitesi konusunda eleştirilerde bulunmuş ve kurulun iç denetim konusunda yeterli tecrübesi ve birincil görevi kurul üyeliği olan kişilerden oluşması gerektiğini ifade etmişlerdir. Nitekim bu bakış açısını, üniversitede görevli iç denetçi G19'un,

“İç Denetim birimi bağımsız bir yönetsel otoriteye bağlı olması daha iyi olur. İç denetim kapsamında Türkiye'de iç kontrol sistemi olmamasından dolayı önleyici faaliyet yapamıyoruz. Temelde yapısal sorunlarla karşılaşyoruz. Adeta kadavra ile uğraşıyoruz.” şeklindeki anlatısında açıkça görüyoruz (G19, 4 Ağustos 2017).

Belediyede görevli bir iç denetçi G27 ise, İDKK'nın yapısındaki sorunu ve kurulda görev alanların uzmanlık alanlarının iç denetim ile ilgili olmadığını şu şekilde ifade etmiştir:

“İDKK, ikincil görevleri kurul üyeliği olan, bir başkan ve altı üyeden oluşuyor. Böyle olmamalıdır. Asli görevleri, kurul üyeliği olan kişilerden oluşmalıdır. İDKK, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu gibi bağımsız ve nesnel otorite şeklinde olabilir. Dolayısıyla iç denetim bağımsız bir yönetsel otoriteye bağlı olabilir.” (G27, 9 Ağustos 2017).

İDKK'nın HMB'ye bağlı olması yerine, bağımsız bir yönetsel otoriteye dönüştürülmesinin daha faydalı olacağını, en belirgin şekilde savunan grup üniversitede

görevli iç denetçiler olmuştur. Üniversitede görevli iç denetçi G22'nin, anlatısında bunu görmek mümkündür. Ona göre:

“İç denetim raporları üst yönetici tarafından İDKK'ya yollanıyor. İDKK, HMB'ye bağlıdır. İDKK bağımsız bir yönetsel otorite haline getirilebilir. İç denetim kapsamında hazırlanan raporlarının bir örneğinin üst yönetici tarafından İDKK'ya yollanması yeterli değildir. Bu sebeple İDKK'nın, HMB'den ayrılıp bağımsız bir yapıya kavuşması gerekir. Gerek kamudaki iç denetim uygulamaları ve gerekse özel sektördeki iç denetim uygulamalarının başarılı olabilmesi için bu birimlerin bağımsızlığın sağlanması gerekir. Özel sektör uygulamasına baktığımızda iç denetim anonim şirket şeklindeki yerlere daha kolay adapte edilebilir. Anonim şirketlerde yönetim kurulunun içerisinde şirketin esas sahiplerinden olan ve fakat yönetim sorumluluğu olmayan iki yada üç kişiye denetim komitesi sorumluluğu verilir. Denetim komitesi de iç denetim biriminden gelen raporları değerlendirip yönetim kurulunun aksiyon almasını sağlıyor. Özel sektördeki yansıma bu ve yurtdışındaki yansıması da buna benzer şekildedir. Buna göre iç denetimin kamudaki yansımasına baktığımızda, merkezi otoritenin, iç denetçinin yazdığı rapor karşısında bir aksiyon alması lazım geldiğini görürüz. Buradaki merkezi otorite, kamu sektörü için İDKK'dır. İDKK'nın bu dediğimiz şeyleri hayata geçirmesi şu anki yapısı nedeniyle maalesef mümkün değildir. İç denetçi bir rapor yazdığında, üst yönetim yerine getirmediğinde iki ay içerisinde İDKK'ya yollanan rapora sadece “yerine getirilmemiştir” diye yazıyoruz. İç kontrol sisteminin kurulmaması veya işlememesi durumunda mahalli idareler için İçişleri Bakanlığı, diğer kurumlar için HMB'ye, “kamu kurumu iç kontrol sistemini kurmamışsa veya çalışmadığına yönelik emareler varsa tüm denetim elemanları ile denetime alır.” yetkisi verilmiştir. Yani idareler sadece “denetim yapmakla” korkutuluyor. Bu da fayda vermiyor. Şu yapılabilir: merkezi idare “iç denetimle ilgili güvence verilmeyen alanlarla ilgili kurumların bütçelerinde %3-5 kesinti yapacağım” derse bu raporlarının etkinliğini daha da arttırabilir. Bu durumda da iç denetçilerin bağımsız çalışması ve üst yöneticinin baskısı sorunu ortaya çıkabilir.” (G22, 7 Ağustos 2017).

Belediyede görevli iç denetçi G17, bağımsız ve tarafsız çalışmadığını ifade ettikten sonra, iç denetçilere ilave güvence sağlanması ve tüm denetim birimlerinin tek çatı altında toplanması gerektiğini ifade etmiştir:

“İç denetçiler görevlerini yaparken bağımsız ve tarafsız çalışmıyor. Bütün denetim elemanlarına ilave güvence sağlanmalıdır. Denetçi ve müfettiş ayrımı iyi yapılmalıdır. Türkiye'de bir tane Denetim Bakanlığı kurulmalı ve tüm denetim birimleri bu bakanlığa bağlanmalıdır. Denetçinin denetlenene bağlı olduğu bir sistemin sağlıklı işlemesi düşünülemez.” (G17, 4 Ağustos 2017).

Yine bakanlıkta görevli iç denetçi G37 ise, iç denetim raporlarının bir örneğinin Sayıştay'a gönderilmesinin iç denetçileri kurumda zor durumda bırakabileceğini ifade etmiştir:

“İç denetim raporlarının bir örneğini bilgilendirme açısından Sayıştay'a gönderilmesi iç denetçileri zora sokabilir. Kurumdaki

zafiyetlerin Sayıştay'a gönderilmesi Sayıştay'da bir önyargıya da neden olabilir. İDKK üzerinden toplu şekilde yollanması daha doğru olur." (G37, 15 Ağustos 2017).

İç denetçi iç denetim faaliyetinde sunumunda etkinliğin ve şeffaflığın sağlanması için iç denetim biriminin Sayıştay'a bağlanmasının uygun olacağını ifade eden iç denetçiler olduğu gibi uygun olmadığını ifade eden iç denetçiler de olmuştur. Bu kapsamda, iç denetim faaliyetinde sunumunda etkinliğin ve şeffaflığın sağlanması için iç denetim biriminin Sayıştay'a bağlanmasının uygun olacağını ifade edenlerden birisi, üniversitede görevli iç denetçi G22'dir. Ona göre:

"İç denetim biriminin Sayıştay'a bağlanması iyi olur. Böylece daha bağımsız hareket edebiliriz. İç denetçilerin hem iç denetim meslek standartlarına, hem de idarenin mevzuatına hakim olması gerekiyor. Aksi takdirde iç denetçiye çok fazla yetki verebilirsiniz. Bu durumda iç denetçi kurumu ve iç denetçi meslek standartlarına tam olarak bilmeden bu yetkiyi kullanmaya çalışabilir. Bu da beraberinde karmaşaya neden olabilir. O zaman varlığı yargı çok da başarılı olmayabilir." (G22, 7 Ağustos 2017).

Ancak bu durumda yapılacak denetimin iç denetim olmayacağı da açıktır. Diğer taraftan, iç denetim faaliyetinde sunumunda etkinliğin ve şeffaflığın sağlanması için iç denetim biriminin Sayıştay'a bağlanmasının uygun olmayacağını ifade edenlerden biri de bakanlıkta görevli iç denetçi G42'dir. Ona göre:

"İç denetimin Sayıştay'a bağlı olması doğru olmaz. Bu bir kısım iç denetçinin temennisinden öte bir şey de değildir." (G42, 16 Ağustos 2017).

Ancak, iç denetçiler tarafından sıklıkla dile getirilen, İDKK'nın DDK'ya veya Sayıştay'a bağlanması talepleri, görev ve yetkinin yeniden merkezde toplanması anlamına geleceğinden, YKY ve yönetim anlayışı kapsamında uygun olmayabilir.

Diğer taraftan bakanlıkta görevli bir başka iç denetçi olan G43, iç denetimin uygulanması ile ilgili bazı yapısal sorunlar olduğunu, bunun kısmi çözümlerle halledilmesinin kolay olmadığını, bu konuda köklü düzenlemeler yapılması gerektiğini şu örnekle ifade etmiştir:

"İç kontrol sistemini raylara, iç denetimi de hızlı trene benzetecek olursak, gerekli altyapıya sahip olmayan rayların olduğu bir güzergahta, hızlı trenle gitmeye çalıştığımız söylenebilir." (G43, 16 Ağustos 2017).

Üniversitede görevli iç denetçi G36'da, iç denetimin faaliyetinin uygulamasında başarı için, gerekli alt yapının olmasının önemini vurgulamıştır:

"Şeffaflığın batıdaki gibi uygulaması için bizde bir altyapı bulunmamaktadır. Kamu yönetiminde birimler ve kurumlar arasında çatışma var. Dolayısıyla şu aşamada iç denetim faaliyet sonuçlarının şeffaflık kapsamında paylaşılmasının da bir anlamı yok." (G36, 14 Ağustos 2017).

İç denetim faaliyetinin yerine getirilmesi ile ilgili sorunlara çok daha kötümser bakan iç denetçiler de vardır. Bunlardan biri olan üniversitede görevli G22'nin anlatısında, bu anlayışı görmek mümkündür. Ona göre:

"İç denetim maalesef Türkiye'de ölü doğmuştur. Bekleneni veremedi. İç denetim birimlerinin oluşturulmasını ve iç denetçilerin atanmasını,

iç kontrol sistemi kurulmadan yapıldığı için zamansız buluyorum. İç kontrol sistemi kamuda yerleşmiş olsa ve iç denetçiler sonradan atansaydı bir nebze de olsa ilerleme sağlanabilirdi. İç denetçiler direk atandı. Aslında danışmanlık dışında bu konuda direk görevi olmamasına rağmen iç denetçiler, kurumda iç kontrol sistemini kurmak için istihdam edilmiş personel olarak görülmeye başlandı. İç denetçilerin, kurulmuş bir iç kontrol sistemindeki aksaklıkları üst yöneticiye rapor etmeleri gereklidir.” (G22, 7 Ağustos 2017).

İç denetçilere ilave güvenceye gerek olmadığını ifade eden, görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin büyük çoğunluğunun aksine, genel müdürlükte görevli bir iç denetçi G18’e göre, iç denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlığının sağlanması için, iç denetçilere ilave güvence sağlanmalıdır:

“İç denetçileri ilave güvence sağlanmalıdır. İç denetçiler üst yöneticiye bağlı olduğu sürece iç denetçilerin bağımsız ve tarafsızlığından bahsedemezsiniz.” (G18, 4 Ağustos 2017).

İç faaliyeti kapsamında hazırlanan raporların İDKK dışında Sayıştay’a yollanmasının efektif bir faydasının olup olmayacağını tespit etmek amacıyla “İç denetim raporlarının bir örneğinin, bilgilendirme açısından Sayıştay’a gönderilmesi yerinde olur mu?” sorusu yöneltmiştir. Araştırma yapılan kurumlar açısından konu ayrı ayrı değerlendirilmiş ve aşağıdaki verilere ulaşılmıştır.

Belediyede görevli iç denetçilerden bir kısmı iç denetim faaliyeti kapsamında yapılan, üst yöneticiyi bilgilendirme ve izleme faaliyetinin iç denetimin amacına ulaşmasına sağladığını ifade etmişlerdir. Diğer yandan iç denetim raporların İDKK’ya yollanması da buna katkı sağlamaktadır. Belediyede görevli iç denetçi G5’in anlatısında bu anlayışı görmek mümkündür. Ona göre:

“İç denetçilerin, hazırladıkları raporun bir örneğini görev yaptıkları kamu idaresinin üst yöneticisine göndermeleri, izleme faaliyeti yapmaları ve ayrıca iç denetim raporlarının üst yönetici tarafından iki ay sonra İDKK’ya gönderilmesi süreci, iç denetimin amacına ulaşmasını sağlıyor.” (G5, 26 Temmuz 2017).

Belediyede görevli iç denetçi G17 ise, iç denetim faaliyeti bakımından amacın gerçekleştirilebilmesi için İDKK’nın da fonksiyonunu yerine getirmesi gerektiğini ifade etmiştir:

“İç denetçilerin hazırladıkları raporun bir örneğini görev yaptıkları kamu idaresinin üst yöneticisine göndermeleri izleme faaliyet yapmaları ve ayrıca iç denetim raporlarının üst yönetici tarafından 2 ay sonra İDKK’ya gönderilmesi, İDKK’nın gerçekten çalışıyor olması halinde yeterli olmasına rağmen İDKK yeterli çalışmadığı için bu amaca ulaşılamıyor.” (G17, 4 Ağustos 2017).

İl özel idaresinde görevli iç denetçiler, üst yöneticilerinin vali olması ve valinin hazırladıkları iç denetim raporuna “gereği yapılsın” notu düştüğünde, gerek bulgularla ilgili gereğinin yerine getirilmesi noktasında birim amirleri ile gerekse rapor hazırlarken diğer çalışanlarla sorun yaşamadıklarını ifade etmişleridir. İş tatmini noktasında kurum amirleri ile sorun yaşayan iç denetçiler vardır. Tarafsız olarak rapor hazırladıklarını ancak bağımsızlıkla ilgili bazı sorunların olduğunu ifade eden iç denetçiler de olmuştur. Nitekim bir iç denetçinin bu bakış açısını,

“Burada bağımsızlık ve tarafsızlık kavramlarını ayrı ayrı ele almakta fayda var. Tarafsızlık iç denetçiden kaynaklanmaktadır. Bağımsızlık ise dış etkenlerden kaynaklanıyor. Dolayısıyla bağımsızlık sizden

kaynaklanmıyor. Bağımsızlık ve tarafsızlık ilkesi tam olarak sağlanırsa sıkıntı kalmayacaktır.” şeklindeki anlatısında açıkça görüyoruz (G11, 4 Ağustos 2017).

Üst yöneticilerin bir kısmının iç denetim konusunda bilgi eksikliği olduğu, il özel idaresinde görevli iç denetçi G11 tarafından şu şekilde ifade edilmiştir:

“Üst yönetici tüm kurumun koordinasyonundan sorumludur. KMYKK kapsamında getirilen sistem, üst yöneticiye hiçbir sorumluluk yüklememiştir. İzleme faaliyeti sonunda düzeltme olmazsa ilgili birim yetkilisi riski üsleniyor. Üst yönetici maalesef iç denetimin ve iç denetçinin ne olduğunu tam olarak bilmiyor.” (G11, 4 Ağustos 2017).

İç denetim konusunda bilgi eksikliğinin varlığı sadece il özel idaresinde görevli üst yöneticiler için geçerli bir durum değildir. Araştırmada görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin büyük çoğunluğu, üst yöneticilerin iç denetim faaliyeti konusunda yeterli bilgiye sahip olmadığı ifade etmişlerdir.

Diğer taraftan risk kavramının İDKK tarafında hafife alındığı belediyede görevli iç denetçi G24 tarafından ifade edilmiştir. Ona göre:

“İDKK da risk kavramını hafife alınıyor. Üst yöneticinin taleplerini karşılamada ve idari işleri tesis etmede mevzuattaki sınırlar yeterlidir ancak üst yöneticilere iç denetim anlatılmalıdır.” (G24, 8 Ağustos 2017).

Ayrıca iç denetim faaliyeti kapsamında hazırlanan raporların İDKK dışında başka kuruma yollanmasının efektif bir faydasının olmayacağı ve iç denetim faaliyetinin sunumuna katkı sağlamayacağı, esas sorunun işi bilen insanların iş başına getirilmemesi olduğu, kalite ve liyakate önem verilmesi gerektiği ifade edilmektedir. İl özel idaresinde görevli iç denetçi G11’in anlatısında bunu açıkça görmek mümkündür. Ona göre:

“İç Denetim raporlarının bir örneğinin bilgilendirme açısından Sayıştay’a gönderilmesi yerinde olmayacağı kanaatindeyim. Diğer yandan Sayıştay da raporunu bana yollamıyor. Ayrıca Sayıştay’ın çok iyi bir denetim yaptığına da inanmıyorum. Bu kapsamda hazırladığım raporların Sayıştay raporlarından çok daha efektif ve etkili olduğunu düşünüyorum. İdarelerin siyasetten arındırılması gerekli, bu kapsamda işi bilen insanların iş başına getirilmesi, kalite ve liyakat sorunların giderilmesi önemlidir. Üst yönetici, iç denetim birimine yetkilerini kullandırırsa çok daha iyi olur. Küçük yerlerde kurumsallaşma dolayısı ile kurumsal hafızanın aktarılması durumu yok, değişim çok zor fakat doğruları söylemekten yılmamak gerekir.” (G11, 4 Ağustos 2017).

İç denetim raporlarının Sayıştay’a yollanmasının efektif bir faydasının olmayacağını ifade eden iç denetçiler de olmuştur. Bunlardan biri olan üniversitede görevli iç denetçi G6’nın anlatısında bunu görmek mümkündür. Ona göre:

“Sayıştay zaten kurumları her yıl denetliyor. Bu denetim sırasında bizim raporlarımıza da bakabiliyor. Sayıştay denetlediği kurumlarda, öncelikli olarak iç denetim raporlarına bakıyor. Talep edilen raporları üst yönetici aracılığıyla Sayıştay denetçilerine veriyoruz. Doğal olarak Sayıştay’ın iç denetim raporlarına ulaşım hakkı var. İç denetim raporlarının bilgilendirme açısından Sayıştay’a gönderilmesine de

gerek yoktur. İç denetim biriminin dış yazışma yetkisi de yoktur.” (G6, 27 Temmuz 2017).

Üniversitede görevli iç denetçi G6 gibi, belediyede görevli iç denetçi G9 da raporların Sayıştay’a yollanmasının, kendilerini kurumda zor durumda bırakmak dışında, efektif bir faydasını olmayacağını ifade etmiştir. Ona göre:

“İç denetim raporlarının bir örneğini bilgilendirme açısından Sayıştay’a gönderilmesine gerek yoktur. Sayıştay denetçileri istedikleri zaman iç denetim raporlarını ulaşabiliyorlar.” (G9, 2 Ağustos 2017).

Bazı iç denetçilerin, KMYKK ve ilgili mevzuattan kaynaklı geniş yetkilerin kullanılmaması, iç denetim faaliyetinin şeffaflığının sağlanması konusunda bir başka sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Mevzuattan kaynaklı yetkilerini kullanmayan iç denetçilere ilave yetkiler verilmesi ve kurumsal düzenlemeler yapılması durumunda, iç denetçilerin bu yetkilerden ve kurumsal düzenlemelerden faydalanıp faydalanamayacaklarının tartışmalı olduğu, esas sorunun kurumların iç denetim birimlerini kabul etme kaynaklı olduğu, üniversitede görevli iç denetçi G6 tarafından ifade edilmiştir. Ona göre:

“KMYKK’dan kaynaklı ciddi anlamda gücümüz var ancak iç denetimde ciddi sorunlarla karşılaşıyoruz. Bu sorunların başında kurumun bizi kabul etmemesi geliyor. KMYKK’yı getiren HMB fakat HMB’daki iç denetçi kadrolarının çoğu boştur. Hukuken konumumuz güçlü olmasına rağmen, fiiliyatta bize değer verilmiyor. Üniversitede konumuz fiiliyatta şube müdürü seviyesinde, hatta daha düşüktür. Üniversitede makam tazminatı alan bir genel sekreter ve bir de iç denetçi olmasına rağmen, oda tahsisinde hatta oda tefrişinde bile sorun yaşıyoruz.” (G6, 27 Temmuz 2017).

İç denetçilerin görevlerini yerine getirirken karşılaştıkları sorunları belirlemek ve hazırlanan raporların niteliği ile ilgili bilgi sağlamak amacıyla araştırmaya katılan iç denetçilere “İç denetçilerin görevlerini yaparken bağımsız ve tarafsız çalışması sağlanabiliyor mu? İç denetçilere ilave güvence sağlanmalı mıdır?” sorusu yöneltilmiştir. İç denetim faaliyetinin sunumu kapsamında tarafsızlık iç denetçiye bağlı sübjektif bir durum olarak ortaya çıkarken, bağımsızlık iç denetim birimini faaliyeti ile sınırlı olmaktadır. Bakanlıkta görevli iç denetçi G42’nin anlatısında bu anlayışı görmek mümkündür. Ona göre:

“Tarafsızlıkla ilgili sorunumuz yoktur. Bu bireysel bir tutumdur. Bu iç denetçinin kendisi ile alakalıdır. Bağımsızlıkla alakalı şunu söyleyebiliriz. İç denetim raporlarını icranın başına raporluyoruz. Bu iç denetim standartları açısından, yasaklanan bir durum değil ama önerilmeyen bir durumdur. Bir denetim komitesi yapısı, bizim de arzuladığımız bir yapıdır. İcraya hiç bulaşmamış, alanlarında uzman, gerçekten yetkin, kendi mevzuatına uygun davranan bir ya da iki kişiden oluşan bir denetim komitesi olsa ve biz de onlara raporlasak çok daha iyi olur. Bu sayede iç denetçilere ilave bir güvence de sağlanmış olur.” (G42, 16 Ağustos 2017).

İç denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı ile ilgili sorunlar, iç denetim raporunun niteliğini de etkileyebilir. Bağımsızlık ve tarafsızlık ilkelerine uygun hazırlanmayan, asli konuları içermeyen bir iç denetim raporunun kamuoyu ile paylaşılmasının pek fazla bir anlamı olmayacaktır. Diğer yandan araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen

iç denetçilerin tamamı görevlerinin tarafsız bir şekilde yerine getirdiklerini ifade etmişlerdir. Nitekim bu bakış açısını bir iç denetçinin,

“İç denetçi olarak görevimizi bağımsız ve tarafsız olarak yerine getirebiliyoruz. Raporuma müdahale eden “şunu şöyle yap bunu böyle yap” diyen yoktur. Üst yönetici sizin eğilip bükülmediğinizi görürse, rapora müdahale etmektense size görev vermeyerek müdahil olabilir. Siz bunun farkına bile varamayabilirsiniz. İç denetçi olarak yeteri kadar güvenceniz vardır. İlave güvenceye gerek yoktur. Türkiye’de sadece hakimlere ve iç denetçilere ilave iş/görev verilememektedir. Üst yönetici bir daire başkanını görevden alabiliyor ama iç denetçiyi görevden alamıyor, ilave görev veremiyor.” şeklindeki anlatısında açıkça görüyoruz (G8, 28 Temmuz 2017).

Belediyede görevli iç denetçilerin büyük çoğunluğu, bağımsızlık konusunda büyük sorun yaşadıklarını bunun iç denetim faaliyeti kapsamında ürettikleri raporların niteliğini ve kurumsal şeffaflığı etkilediğini ifade etmişlerdir. Belediyede görevli iç denetçi G5’in anlatısında bu anlayışı görmek mümkündür. Ona göre:

“Her şey üst yöneticinin inisiyatifine bırakılmıştır. Sayıştay denetçilerine bile, üst yöneticinin bilgisi olmadan raporları veremiyoruz.” (G5, 26 Temmuz 2017).

Belediyede görev yapan iç denetçilerin aksine üniversitede görevli iç denetçilerin büyük çoğunluğu görevlerini bağımsız olarak yerine getirdiklerini, çalışma planları ve yıllık programlarına üst yöneticinin pek fazla müdahale etmediğini ifade etmişlerdir. Üniversitede görevli iç denetçi G26’nın anlatısında bu anlayışı görmek mümkündür. Ona göre:

“Üniversitede bağımsız ve tarafsız çalışma sağlanabiliyor. Bu konuda sıkıntımız yoktur. İç denetim özü itibarıyla özel sektör kökenli olduğundan, iç denetçilerin İDKK gibi merkezi kuruluşlara bağlanmasının uygun olmadığını düşünüyorum.” (G26, 9 Ağustos 2017).

Üniversitede görevli iç denetçi G7 de, iç denetim faaliyetinin sunumu kapsamında, görevini bağımsız ve tarafsız bir şekilde görevini yerine getirdiğini ifade etmiştir. Ona göre:

“İç denetçi kendi görevini yapıyor. Dış denetçi de kendi görevini yapıyor. Bizim sorumluluğumuz üst yöneticiye karşı. Bizim üst yöneticiye karşı güvence ve danışmanlık faaliyetlerimiz vardır. İç denetimin olumlu ve olumsuz yönlerini şu şekilde de belirtebiliriz. Bağımsız ve tarafsız olarak görevimizi yapabiliyoruz. İç denetim faaliyetinin iç denetçi açısından olumlu yönlerinden biri, işinize karışan amirimizin, memurumuzun olmamasıdır. Kimseye hesap da vermezsiniz. Diğer yandan geleniniz gideniniz de olmaz.” (G7, 28 Temmuz 2017).

Özel sektör ile kamu sektöründe görev yapan iç denetçiler arasında özlük hakları bakımından farkı ifade eden bakanlıkta görevli iç denetçi G42, bu hakların kıymetinin farkında olunması gerektiği ile ilgili değerlendirme yapmıştır. Ona göre:

“Özel sektörde iç denetçi olarak patronun iki dudağı arasındadır. Kamuda iç denetçilerin işe alım ve çıkarma işlemleri belli standartlara tabidir. Kamudaki bir iç denetçi istemediği bir göreve atanamaz. Bu

özlük haklarının kıymetini bilmek gereklidir.” (G42, 16 Ağustos 2017).

Diğer yandan çeşitli kamu kurumlarında istihdam edilen iç denetçiler arasında, özlük hakları bakımından farklılıkların olduğu, bu durumun iç denetçinin motivasyonunu etkilediği ve farklılıkların ortada kaldırılması gerektiğini ifade eden iç denetçiler de olmuştur. Üniversitede görevli iç denetçi G25’in anlatısında bunu görmek mümkündür. Ona göre:

“İç denetimle kapsamında, üniversiteler, belediyeler ve il özel idarelerinde görev yapan iç denetçiler, özlük hakları açısından, Bakanlıklarda çalışan iç denetçilere göre daha dezavantajlıdır. Bu kapsamda iyileştirme ve uyumlaştırma yapılmalıdır.” (G25, 8 Ağustos 2017).

Araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin, iç denetim faaliyeti konusunda şeffaflığın sağlanması konusunda gerçekleştirilmesini bekledikleri bir diğer düzenleme de İDKK’nın kurumsal yapısı ve işlevi ile ilgilidir. İç denetçilerin İDKK’nın daha aktif olması gerektiğini ifade ettikleri ve bu durumu sorguladıkları, gözlemlenmiştir. Diğer yandan İDKK’ya yollanan raporların, İDKK tarafından cem edildiği ve sadece hangi kurumda hangi konuda denetim yapıldığı ile ilgili sınırlı istatistiki bilgi paylaşılmaktadır. Nitekim belediyede görevli bir iç denetçinin bu bakış açısını,

“İDKK sadece hangi kurumda hangi konularda iç denetim yapıldığı ile ilgili istatistiki bilgi paylaşıyor. Hangi konuda inceleme yapıldığını paylaşıyor. İDKK’nın paylaştığı bu sınırlı bilgiler 2 yıl geriden gelmektedir. 2017 yılında 2015 yılına ilişkin istatistiki bilgiler İDKK tarafından paylaşılmıştır. Belediyede biz idare ile kötü olmayacak denetim yapıyoruz. İdare ile kötü olmayacak rapor hazırlıyoruz. Onun için iç denetçinin üst yöneticinin etkisinden kurtarılması gereklidir. İç denetçilerin, Sayıştay denetçileri gibi, Mülkiye müfettişleri gibi dışarıdan, kuruldan idare edilmesi lazımdır. İç denetçiler, İDKK tarafından idare edilebilirler.” şeklindeki anlatısında açıkça görüyoruz (G5, 26 Temmuz 2017).

İç kontrolün bir parçası olan iç denetim kapsamında hazırlanan raporların, bir uyumlaştırma birimi olarak ortaya çıkan İDKK’ya yollanmasının, hangi kurumda hangi konuda denetim yapıldığı ile ilgili sınırlı istatistiki bilgi dışında, efektif bir faydasının ya da yollanmamasının yaptırımının olmadığı ile ilgili üniversitede görevli iç denetçi G3’ün değerlendirmesi şu şekildedir:

“İç denetim, iç kontrolün bir parçasıdır. İç denetimin bir standardizasyonu olmalı, her kurum kendi kafasına göre bir iç denetim faaliyeti gerçekleştirmemelidir. İç denetim faaliyeti sonucunda bulunan bulgular İDKK’nın hiçbir işine yaramayacaktır. Zaten yollanan raporların okunmadığını düşünüyorum. Hadi diyelim ki okuduk ilgili kurumda çok kötü şeyler oluyor ne yapabilir ki hiçbir şey yapamaz. İDKK, iç denetçinin hiyerarşik amiri olmadığı gibi, üst yöneticinin de hiyerarşik amiri değildir. Dolayısı ile İDKK’nın hiçbir yaptırım gücü yoktur.” (G3, 25 Temmuz 2017).

İDKK’nın kurumsal yapısının ve yollanan raporlarla ilgili İDKK’nın gerçekleştirdiği sınırlı faaliyetinin, görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin büyük çoğunluğunca sorgulandığı gözlemlenmiştir. İl özel idaresinde görevli iç denetçi G26’nın anlatısında, bu konudaki değerlendirmesini görmek mümkündür. Ona göre:

“İç denetim raporlarının İDKK’ya niye yollandığını bir iç denetçi olarak bilmiyorum. Diğer taraftan İDKK üyelerinin iç denetçilerden atanması yerinde olur. Grubun yapısına baktığımızda vali ve diğer bürokratlardan oluştuğunu görüyoruz. İDKK’nın niye HMB’ye bağlı bir birim olduğunu da anlamakta zorluk çekiyoruz. İDKK, HMB’den bağımsız olmalıdır.” (G26, 9 Ağustos 2017).

İkincil görevi kurul üyeliği olan kişilerden oluşan İDKK’nın yapısı ile ilgili eleştiriler sıklıkla yapılmaktadır. Üniversitede görevli iç denetçi G36’nın anlatısında, bu konudaki eleştiriler görülebilir. Ona göre:

“İDKK’nın kurgusunda da hata var. Kurul başkanı genel müdür iken üyeler müsteşar ve benzeri görevde olan kişilerden oluşabiliyor. Dolayısıyla genel müdür müsteşara talimat veremiyor.” (G36, 14 Ağustos 2017).

İç denetim faaliyeti kapsamında şeffaflığın sağlanabilmesi ve iç denetim faaliyetinin etkinliğinin sağlanabilmesi için HMB’ye iç kontrol sisteminin kurulmasını desteklemesi ve hazırlanan raporların standartlara uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Üniversitede görevli iç denetçi G29’un anlatısında bunu görmek mümkündür. Ona göre:

“HMB’nin iç kontrol meselesini sahiplenmesi lazımdır. İç denetim, iç kontrolün bir parçasıdır. Kurumların büyük çoğunluğunda görev tanımları maalesef yapılmamış ve hazırlanan raporlar da iç denetim standartlarına uygun değildir. İç Denetim ile ilgili mevzuatta, iç kontrol, görev tanımları, performans ölçütlerinin belirlenmesi gibi konular tam olarak tanımlanmış değildir.” (G29, 10 Ağustos 2017).

David Osborne ve Ted Gaebler’in 1992 yılında yayınladıkları “Reinventing Government” isimli kitaplarında belirttikleri gibi YKY kapsamında kamuda hizmet sunumunda rekabetin arttırması gerekmektedir. YKY anlayışı kapsamında özel sektör tekniklerini kullanan ve vatandaş müşteri gibi gören kamu kurumlarına iç denetim faaliyeti bir yönü ile hizmet edecektir. Diğer yandan kurumlarda iç kontrol sistemlerinin kurulması, hem iç denetim faaliyetinin etkinliğini arttıracak hem de şeffaflığın sağlanmasına katkı sağlayacaktır. YKY anlayışı kapsamında kamu ekonomisi, piyasa ekonomisi gibi çalıştırılmalıdır. Kamu tercihi teorisi kapsamında, rasyonel ve tutarlı tercihlere sahip bireylerin özel ekonomideki davranış motivasyonunun bir benzerinin, rasyonel seçimler yolu ile kamu ekonomisi karar alma süreçlerinde de kendini gösterdiği varsayılmaktadır. Ancak özel ekonomide kar ve fayda maksimizasyonu amacı ile piyasadaki mübadele ile kamu ekonomisinde siyasal karar alma sürecindeki politik mübadele arasında fark vardır. Buchanan’a göre bireysel çıkarın sözkonusu olmaması durumunda başka bir çıkar söz konusu değildir. Diğer taraftan devlet müdahalesinin artması, kamu ekonomisinde başarısızlığın ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Aktan, 2006:85).

Şeffaflık uygulamaları kapsamında somut örneklerinden biri olarak ortaya çıkan ve iç denetim faaliyeti için kaynak niteliğini taşıyan KMYKK, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını sağlamak için, kamu idarelerinde hesap verebilirliğin ve mali şeffaflığın sağlanmasının önemine vurgu yapmaktadır. Bu kapsamda her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi olarak ifade edilen mali şeffaflığın sağlanmasından, gerekli düzenlemelerin yapılmasından ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumludur. Kanun koyucunun mali şeffaflığın

sağlanması konusunda prensipleri ortaya koymuş olmasına rağmen, bazı üst yöneticilerinin yorum farkından kaynaklı farklı şeffaflık uygulamaları ile karşılaşılabilir.

İç denetim faaliyeti kapsamında şeffaflık sorununun nedenlerinden birisi, üst yöneticilerin idarenin eylem ve işlemlerinin hukuka uygun olduğu, kaynakların etkili şekilde kullanıldığı konusunda, eski alışkanlıklarının devamı niteliğinde olan, kendilerini vatandaşa karşı sorumlu hissetmemeleridir. İç denetim faaliyetinde şeffaflık sorunu, özellikle YKY ve yönetim anlayışını özümseyememiş üst yöneticilerin, yetkilerini nasıl kullandıkları ile ilgili bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Gizlilik ve resmi sır esasının benimsendiği geleneksel kamu yönetimi anlayışına karşı bir tepki olarak ortaya çıkan, YKY ve yönetim anlayışı kapsamında şeffaflığın sağlanmasının zaman alacağı, araştırma kapsamında verilerin değerlendirmesi ile ulaşılan sonuçlardan biri olarak ortaya çıkmaktadır. Araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin büyük çoğunluğu, Türkiye’de geleneksel kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde gizlilik ve resmi sır esasına göre örgütlenmiş kamu kurumlarının, şeffaflık, katılımcılık, vatandaş odaklılık, hizmette yerellik, hesap verebilirlik gibi ilkelere dayanan YKY ve yönetim anlayışına göre şekillenmesinin zor ve sancılı bir süreç olduğunu ifade etmişlerdir.

Diğer yandan şeffaflık uygulamaları kapsamında, iç denetim faaliyeti sunumu sırasında ulaşılan verilerin, kamu hizmetini ödediği vergiler ile finanse eden vatandaş ile bütçe hakkı kapsamında paylaşılıp paylaşılmayacağı ya da paylaşılacaksa hangi bulguların kamuoyu ile paylaşılacağı konusunda farklı görüşler vardır. Milli İstihbarat Teşkilatı Başkanı ile Dışişleri Bakanı arasındaki mahrem bir görüşmenin şeffaflık kapsamında kamuoyu ile paylaşılması elbette doğru değildir. Ancak iç denetim faaliyeti sırasında gerçekleştirilen sistem denetimi kapsamında ulaşılan bulguların, bu kamu hizmetini ödediği vergiler ile finanse eden vatandaş ile şeffaflık kapsamında paylaşılmasının, iç denetim faaliyetinin etkinliğinin sağlanmasına büyük katkısı olacağı açıktır. Diğer yandan, iç denetim faaliyetinde şeffaflık konusunda araştırma yapan bir doktora öğrencisi olarak bile, iç denetim raporlarına ulaşamadığımı ifade etmek faydalı olacaktır. İç denetim raporlarının sadece üst yönetici ile sınırlı olması şeffaflık kapsamında bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır.

Araştırma verilerine göre belediyede görevli iç denetçiler, iç denetim faaliyet sonuçlarının şeffaflık kapsamında kamuoyu ile paylaşılmasının doğru olacağını ancak üst yöneticilerin, denetime alışık olmamaları nedeniyle iç denetim faaliyetinin yapılmasını engellediklerini ve iç denetim faaliyet sonuçlarının kamuoyu ile paylaşılmadığını ifade etmişlerdir. Diğer yandan iç denetim faaliyeti kapsamında yapılan denetimin gereği gibi yapılmaması veya üst yönetici tarafından iç denetim biriminin pasifize edilerek önemsiz konularda denetim gerçekleştirmesi durumunda, yapılamayan denetim faaliyeti sonuçlarının, şeffaflık kapsamında kamuoyu ile paylaşılmasının bir anlamının olmayacağı açıktır. İl özel idaresinde görevli iç denetçilere göre şeffaflığın sağlanmasında en önemli engellerden biri üst yöneticinin iç denetime bakış açısının negatif olmasıdır. İç denetim faaliyeti ve iç denetçi konusunda yeteri kadar bilgi sahibi olmayan üst yöneticiler, iç denetçiye yeterli desteği vermemektedir. Bu kapsamda üst yöneticilerin iç denetim faaliyetine negatif bakmaları ile iç denetim faaliyeti konusunda bilgi eksiklerinin olması arasında ilişki olduğu, görüşme gerçekleştirilen iç denetçiler tarafından ifade edilmektedir. Bu sorunu aşmak için, üst yöneticiler iç denetim faaliyeti konusunda bilgilendirilebilir. KMYKK ve ilgili mevzuat ile geniş yetki ve güvenceler ile donatılmış bazı iç denetçilerin, bu yetkilerini çeşitli saikler ile kullanmaması, iç denetim faaliyetinin şeffaflığının sağlanması

konusunda bir başka sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Bu konu, görüşme gerçekleştirilen bir kısım iç denetçiler tarafından da ifade edilmektedir. Araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen belediyede görevli iç denetçilerle ilgili gözlemimiz de bu yöndedir. İç denetçilerin bir kısmı, iş barışının bozulacağı veya başka saikler ile yetkilerini kullanmayabilmektedir.

Araştırma kapsamında Türkiye’de kamu idarelerinde iç denetim faaliyeti kapsamında, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılması ile ilgili şeffaflığın sağlanıp sağlanmadığı üzerinde de durulmuştur. Belediyede görev yapan iç denetçilerin büyük çoğunluğu bu konuda tamamen olumsuz düşüncededir. Belediyede görevli iç denetçilerin büyük çoğunluğuna göre belediyelerde şeffaflık söz konusu değildir ve belediye başkanlarının geçmişten gelen alışkanlıkları ve geniş yetkileri nedeniyle yakın gelecekte de sağlanması mümkün görünmemektedir. İl özel idaresi, üniversite, bakanlık ve genel müdürlükte görevli iç denetçiler ise geçmiş ile kıyaslandığında kısmen şeffaflığın sağlandığını ifade etmişleridir.

Tablo 6.7. İç Denetim Faaliyetinde Şeffaflık Sorunu ile İlgili Veriler ve Çözüm Önerileri

Sorun Alanları	Çözüm Önerileri
İç Denetim Birimi’nin, İç Denetim Faaliyeti Kapsamında Ulaştığı Bulguların İç Denetim Raporunda Yer Alması Sorunu	Denetlenen birim ile İç Denetim Birimi arasında denetleme sonucunda bulguların iç denetim raporunda yer alıp almayacağı hususunda iç denetçiler arasında farklı görüşler vardır. KİDR’e göre, üst yöneticinin katılmadığı hiçbir bulgu iç denetim raporlarında yer almayacaktır. İç denetçilerin büyük çoğunluğu KİDR’i esas aldıklarını ve iç denetim raporlarını buna göre hazırladıklarını ifade ederken, bazıları da UİDS’yi esas aldıklarını ifade etmişlerdir. Uygulamada birliğin sağlanması gerekmektedir. Ulaşılan bulgular iç denetim raporunda yer almayacaksa, iç denetim raporunun şeffaf olmasının da bir anlamı kalmayacaktır.
Üst Yöneticilerin Şeffaflık Algıları ile İlgili Sorunlar	KMYKK bile başlı başına kamu yönetiminde şeffaflığın sağlanması açısından devrim niteliğindedir. Geleneksel kamu yönetimi esasına göre gizlilik ve resmi sır esasına göre şekillenmiş Türk kamu yönetimi sisteminin, YKY ve yönetim anlayışına göre şekillenmesi, hesap verebilirliğin temel unsurlarından şeffaflığın sağlanması zaman alacaktır. İç denetimin ve şeffaflığın ne olduğu ile ilgili üst yöneticilere eğitim faaliyetlerine önem verilebilir.

Tablo 6-7 İç Denetim Faaliyetinde Şeffaflık Sorunu ile İlgili Veriler ve Çözüm Önerileri (Devam)

Sorun Alanları	Çözüm Önerileri
İç Denetçilerin Şeffaflık Algıları ile İlgili Sorunlar	Mer'î mevzuata tabi olan iç denetçiler uygulamada mevzuatın gereklerini yerine getirmekle birlikte, iç denetçilerin büyük çoğunluğunda, YKY ve yönetim anlayışının gerektirdiği şeffaflık algısı ile ilgili sorun gözlemlenmiştir. Kamu yönetiminde bir zihniyet değişimi olarak ifa edilebilecek YKY ve yönetim anlayışı kapsamında, şeffaflık ilkesinin yerleşmesi, çoğu teftiş kökenli iç denetçilerde zaman alabilecektir. YKY ve yönetim anlayışı kapsamında önemli bir ilke olan şeffaflık ve önemi ile ilgili, iç denetçilere eğitim verilebilir.
Kurumlarda İç Kontrol Sistemi Kurulmamış Olması ile İlgili Sorunlar	Şeffaflık kapsamında nitelikli bulguların kamuoyu ile paylaşılması ve iç denetim faaliyetinde etkinliğin sağlanması konusunda, kurumlarda iç kontrol sisteminin kurulmuş olması önemlidir. Ama genel olarak kurumların çoğunda iç kontrol sistemi kurulmamıştır. İç kontrol sistemini raylara, iç denetimi de hızlı trene benzetilecek olursak, gerekli altyapıya sahip olmayan rayların olduğu bir güzergahta, hızlı trenle gidildiği söylenebilir. HMB'nın iç kontrol sisteminin kurulmasını desteklemesi ve hazırlanan raporların standartlara uygun hale getirilmesi konusunda görevini yerine getirmesi ve yetkisini kullanması gerekmektedir. Nitelikli olmayan bulguların kamuoyu ile paylaşılmasının anlamı olmayabilir.

KMYKK kapsamında, iç denetim faaliyeti ile ilgili görüşme gerçekleştirilen, görevlerini özveri ile yerine getiren tüm iç denetçilerin görüşleri birlikte değerlendirildiğinde, iç denetim faaliyetinin etkinliğinin sağlanması için asli unsur olan üst yöneticilerin ve birim amirlerinin, iç denetim konusundaki bilgi eksikliğinden kaynaklı birçok sorun olduğu görülmüştür. Özellikle üst yöneticilerin desteğinin büyük oranda sağlanamadığı belediyelerde, görevlerini yapmaya çalışan bazı iç denetçilerin mesleki tatminsizlik ve baskı ile karşı karşıya kaldıkları gözlenmiştir. Diğer taraftan iş barışının bozulmaması için mevzuatın kendilerine verdiği yetkileri kullanamayan iç denetçilerde vardır. Türk kamu yönetimi için yeni olan iç denetimin zaman içerisinde başarılı olacağı ve etkinliğinin sağlanacağı, görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin büyük çoğunluğunun ortak görüşüdür. Araştırma sonucu elde edilen verilere aşağıdaki tablodaki gibi özetlenebilir:

Tablo 6.8. Araştırma Verileri

Bulgu Konuları	Belediyede Görevli İç Denetçiler	İl Özel İdaresinde Görevli İç Denetçiler	Üniversitede Görevli İç Denetçiler	Bakanlık ve Genel Müdürlüklerde Görevli İç Denetçiler
Şeffaflık Algısı	Mali şeffaflık ve performans şeffaflığı	Performans şeffaflığı	Mali şeffaflık ve performans şeffaflığı	Mali şeffaflık ve performans şeffaflığı
İç Denetim Algısı	Kuruma değer katma ve üst yöneticiyi yönlendirme fonksiyonudur.	Yönetimin bir fonksiyonu olan denetim kapsamında idareyi yönlendirme ve bilgilendirme faaliyetidir.	Üst yöneticinin bakış açısına göre şekillenen kuruma değer katma ve danışmanlık faaliyetidir.	Kuruma değer katmak için tasarlanmış danışmanlık faaliyetidir.
İç Denetçi Algısı	Maliye kökenli olmaları nedeniyle kurumdaki HMB ajanı olarak görülebilmektedir.	İç denetçi ve iç denetim konusunda yeterli bilgiye sahip olmadıklarıdır.	Maliye kökenli olmaları nedeniyle kurumdaki HMB ajanı olarak görülebilmektedir.	Kurum faaliyetleri ile ilgili güvence sağlayarak, danışmanlık faaliyeti yaptıklarıdır.
Üst Yönetici Algısı	Sınırsız yetkileri olan ve denetlenmeye alışık olmayan yöneticidir.	İç denetimin ve iç denetçinin ne olduğunu tam olarak bilmediğidir.	İç denetçinin ağırlığının farkında olduğu fakat çoğunlukla bu durumun gereğini yerine getirmediğidir.	Kurumda sorun çıkmasını diye iç denetim raporlarının gereğini yerine getirmeyebiliyor.
İç Denetçilerin Örgütlenmesi ve Hizmet Sunumu ile İlgili Sorun Algısı	İç denetim faaliyetinde üst yöneticiye bağlı olmayan yeni bir örgütlenmeye gidilmelidir.	İç denetim biriminin üst yöneticiye bağlı olduğu var olan örgütlenme modeli uygundur.	İç denetim biriminin üst yöneticiye bağlı olduğu var olan örgütlenme modeli uygundur.	İç denetim biriminin üst yöneticiye bağlı olduğu var olan örgütlenme modeli uygundur.
	Üst yönetici, iç denetim biriminin arkasında değildir.	Üst yönetici, iç denetim biriminin arkasında değildir.	Üst yönetici, iç denetim biriminin ağırlığını görmezden gelebiliyor	Üst yönetici, iç denetim biriminin ağırlığını görmezden gelebiliyor.
	Belediyede liyakat esaslı istihdam olmayabiliyor. Belediyede göreve alma ve çalışma programlarının hazırlanmasında sorunlar vardır.	İl özel idaresinde liyakat ve devlet geleneği hakimdir. Valinin oluru ve gereğinin yapılması talimatı tüm sorunları ortadan kaldırıyor.	Üniversitede liyakat esaslı istihdam var. Üniversitede çalışma programlarının hazırlanmasında kısmi sorunlar vardır.	Bakanlıkta liyakat esaslı istihdam var. Bakanlıkta çalışma programlarının hazırlanmasında kısmi sorunlar vardır.

Tablo 6.8. Araştırma Verileri (Devam)

Bulgu Konuları	Belediyede Görevli İç Denetçiler	İl Özel İdaresinde Görevli İç Denetçiler	Üniversitede Görevli İç Denetçiler	Bakanlık ve Genel Müdürlüklerde Görevli İç Denetçiler
İç Denetçilerin Örgütlenmesi ve Hizmet Sunumu ile İlgili Sorun Algısı	Üst yöneticinin niteliği ve iç denetime bakış açısı, iç denetim faaliyetinin örgütlenmesinde etkilidir.	Üst yöneticinin niteliği ve iç denetime bakış açısı, iç denetim faaliyetinin örgütlenmesinde etkilidir.	Üst yöneticinin niteliği ve iç denetime bakış açısı, iç denetim faaliyetinin örgütlenmesinde etkilidir.	Üst yöneticinin niteliği ve iç denetime bakış açısı, iç denetim faaliyetinin örgütlenmesinde etkilidir.
	Üst yöneticiler, iç denetim ve iç denetçi konusunda yeterli bilgiye sahip değildirler.	Üst yöneticiler, iç denetim ve iç denetçi konusunda yeterli bilgiye sahip değildirler.	Üst yöneticiler, iç denetim ve iç denetçi konusunda yeterli bilgiye sahipler fakat iç denetim biriminin ağırlığını görmezden gelebiliyorlar.	Üst yöneticiler, iç denetim ve iç denetçi konusunda yeterli bilgiye sahipler fakat iç denetim biriminin ağırlığını görmezden gelebiliyorlar.
Şeffaflığın Sağlanmasına İlişkin Sorun Algısı	Türkiye’de iç denetim faaliyetinde şeffaflık sağlanamamıştır.	Türkiye’de iç denetim faaliyetinde şeffaflık kısmen sağlanmıştır.	Türkiye’de iç denetim faaliyetinde şeffaflık kısmen sağlanmıştır.	Türkiye’de iç denetim faaliyetinde şeffaflık kısmen sağlanmıştır.
	Türkiye’de iç denetim faaliyeti, YKY ve yönetim anlayışının gerektirdiği ölçüde şeffaflık değildir.	Türkiye’de iç denetim faaliyeti, YKY ve yönetim anlayışının gerektirdiği ölçüde şeffaflık değildir.	Türkiye’de iç denetim faaliyeti, YKY ve yönetim anlayışının gerektirdiği ölçüde şeffaflık değildir.	Türkiye’de iç denetim faaliyeti, YKY ve yönetim anlayışının gerektirdiği ölçüde şeffaflık değildir.
	İç denetim faaliyetinde şeffaflık gereklidir ancak sınırları iyi ayarlanmalıdır.	İç denetim faaliyetinde şeffaflık gereklidir ancak sınırları iyi ayarlanmalıdır.	İç denetim faaliyetinde şeffaflık gereklidir ancak sınırları iyi ayarlanmalıdır.	İç denetim faaliyetinde şeffaflık gereklidir ancak sınırları iyi ayarlanmalıdır.
	Belediyelerde tam olarak şeffaflık sağlamak mümkün değildir.	İç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanması ile tam olarak şeffaflık sağlanabilir.	İç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanması ile tam olarak şeffaflık sağlanabilir.	İç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanması ile tam olarak şeffaflık sağlanabilir.
	Kurumun faaliyet raporunda iç denetimle ilgili bilgi çoğunlukla paylaşılmıyor.	Kurumun faaliyet raporunda iç denetimle ilgili özet istatistiki bilgilerin paylaşılması, şeffaflık bağlamında önemli gelişmelerdir.	Kurumun faaliyet raporunda iç denetimle ilgili özet istatistiki bilgilerin paylaşılması, şeffaflık bağlamında önemli gelişmelerdir.	Kurumun faaliyet raporunda iç denetimle ilgili özet istatistiki bilgilerin paylaşılması, şeffaflık bağlamında önemli gelişmelerdir.

6.4.7. Öneriler

İç denetim faaliyetinde şeffaflığın nasıl sağlanacağı ile ilgili önerileri analiz ettiğimiz bu tema altında, mevzuat düzenlemeleri, personel yönetimi ve zihniyet dönüşümü alt sorularına cevap aranmıştır. Ulusal ve yerel düzeyde kurumların açık bir şekilde çalışmasını, kararlarının ilgililere açık olmasını, kurumların aldıkları kararlara herkesin anlayacağı bir dille anlatmalarını ifade eden şeffaflığın nasıl sağlanacağı, gizlilik ve resmi sır esasına göre örgütlenmiş Türk kamu yönetiminde büyük önem arz etmektedir. Şeffaflık kapsamında, gizlilik alanlarının mümkün olduğunca sınırlandırılması, yönetimin devlet sırrı arkasına sığınarak bilgi vermekten kaçınmasının ve başarısızlığını gizlemesinin önlenmesi, yönetilenlerin bilgiye kolayca ulaşabilmeleri hedeflenmektedir (Okur, 2007:51). Diğer taraftan şeffaflık kavramı, farklı bakış açılarına göre farklı anlamlara gelebilmektedir. Kamu yönetimi açısından şeffaflık, devletin aldığı kararların hukuka uygun olması, alınan kararlardan etkilenecek vatandaşların “bütçe hakkı” kapsamında, devletin idari eylem ve işlemlerine, devletin elindeki bilgi ve belgelere kolayca ulaşabilmesi olarak ifade edilebilir. Çünkü vatandaşlar, kendilerinden toplanan vergiler ile devletin hangi faaliyeti finanse ettiğini, hangi eylem ve işlemleri gerçekleştirdiğini bilmek isterler. Dolayısıyla kamu yönetimi açısından şeffaflık kavramı ile hukuk devleti ve demokrasi kavramları arasında bir ilişki vardır. Şeffaflık, kamu yönetiminin etkinlikleri ile eylem ve işlemlerinin toplum tarafından izlenebilir hale gelmesidir (Aydın, 2018b:276). İç denetim faaliyetinde şeffaflığın nasıl sağlanacağı ile ilgili araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen iç denetçilere “Kamu yönetiminde iç denetim faaliyetinde şeffaflık gerekli midir? Kamu yönetiminde iç denetim faaliyetlerinin yeterince şeffaf olduğunu düşünüyor musunuz?” soruları yöneltilmiştir. Bu soruya verilen cevaplar birlikte değerlendirildiğinde çok farklı görüşler ortaya çıkmıştır. KMYKK ile düzenlenen ve yönetim iç denetim yollarından biri olarak ortaya çıkan iç denetim faaliyetinin, yeterince şeffaf olmadığı görüşü, araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin büyük çoğunluğunun ortak kanaati olmakla birlikte şeffaflığın nasıl sağlanacağı konusunda farklı görüşler ortaya konmuştur. İç denetim faaliyetinin yeterince şeffaf olmadığı üniversitede görevli iç denetçi G32 tarafından da ifade edilmiştir. Ona göre:

“İç denetimin, yeterince şeffaf olduğunu düşünmüyorum KMYKK kapsamında tüm kamusal faaliyetlerin şeffaflık, hesap verebilirlik ilkelerine göre yürütülmesi gerekiyor. Yıllık faaliyet raporları, stratejik planlar, altı ayda bir yayınlanan kurumsal harcamalar raporu, kesin hesapta gerekçeleri ortaya koyma, şeffaflık kapsamında yapılanlara örnek olarak ortaya çıkıyor.” (G32, 11 Ağustos 2017).

Türkiye’de iç denetim faaliyetinin yeterince şeffaf olduğunu ifade eden bakanlıkta görevli iç denetçi G42, sistemin tasarımında sorun olmadığını üst yöneticinin uygulamalarından kaynaklı sorunlar olduğunu ifade etmiştir. Nitekim iç denetçinin bu bakış açısını,

“Türkiye’de iç denetim faaliyetinin yeterince şeffaf olduğunu düşünüyorum. Hatta özel sektörden daha şeffaf olduğunu düşünüyorum. Sistemin tasarımı iyi ama uygulamada hata olabilir. Ticaret Kanunu uyarınca faaliyet gösteren şirketlerin tüm denetim raporları ne kadar kamuoyuna açıklanıyor kıyaslaması yaptığınızda, kamudaki şeffaflığın daha ileri olduğu söylenebilir. Bu denetim raporların kamuoyu ile paylaşımında bir filtre sistemi özelde

de oluyordur, kamuda da oluyordur.” şeklindeki anlatısında açıkça görüyoruz (G42, 16 Ağustos 2017).

Yine iç denetim faaliyetinin yeterince şeffaf olduğunu ifade eden üniversitede görevli iç denetçi G6’nın değerlendirmesi şu şekildedir:

“Şeffaflık kapsamında, Resmi yazışma usul ve esaslarındaki gizlilik veya devlet sırrı kapsamındaki bilgiler dışındaki faaliyetler kamuoyu ile paylaşılabilir. İç denetim faaliyetinin yeterince şeffaf olduğunu düşünüyorum.” (G6, 27 Temmuz 2017).

Diğer taraftan mevzuat açısından daha fazla şeffaf olunamayacağı ve var olan şeffaflığın yeterli olduğu görüşüne sahip üniversitede görevli iç denetçi G19’un değerlendirmesi,

“Kağıt üzerinde mevzuat güzel fakat uygulamada karşılığı yok ve siyasi baskı var, yönetimde şeffaflık, bütçe uygulamalarından başlayarak faaliyet raporlarına kadar Türkiye’de göstermelik yapılıyor. Mevzuat açısından iç denetimde daha şeffaf olunamayacağını, mevzuatta var olan şeffaflığın yeterli olduğunu düşünüyorum.” şeklindedir (G19, 4 Ağustos 2017).

İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak, iç denetim fonksiyonunun etkililiğini ve verimliliğini artırmak için gerekli hazırlıkları yapmak konusunda yetkili ve sorumlu olan üst yöneticilerin, iç denetim faaliyet sonuçlarının İDKK ile paylaşılması ve şeffaflık konusunda asgari şartların sağlanması konularında gereğini yerine getirilmedikleri ile ilgili şüpheleri olduğunu ifade eden iç denetçiler de olmuştur. Üniversitede görevli iç denetçi G4’ün anlatısında bu anlayışı görmek mümkündür. Ona göre:

“İç denetim faaliyetinin uygulamada YKY ve yönetim anlayışının gerektirdiği kadar şeffaf olduğunu şu an itibarıyla düşünmüyorum. Söylediğim gibi bazı birimlerde, özellikle belediyelerde üst yöneticiye sunulan raporların İDKK’ya bile yolladığını düşünmüyorum. Üniversitelerde iç denetim biraz daha bağımsız bir şekilde yürütülebilir ama özellikle belediyelerde çok ciddi sıkıntı olduğunu biliyorum. İç denetçi arkadaşların çok ciddi sıkıntılarla karşılaştığını biliyorum. İç denetim raporlarımızın dışarıya sızmaması konusunda kendi çalışma şeklimizden örnek vermek gerekirse, biz raporunuzu hazırlıyoruz ve elektronik bilgi yönetim sistemi üzerinden bile üst yöneticiye yollamıyoruz. Bir sıkıntı bir sızma olmasın diye raporun üst yazısını yazıyoruz, rapor ekte sunulacaktır diyoruz, çıktısını alıyoruz iç denetçiler olarak imzalıyoruz, ondan sonra raporunuzu elden üst yöneticiye teslim ediyoruz. O yüzden bizde sızıntı yok. Kendi sistemimiz için konuşursam biz üç kişiyiz, üst yönetici ile arada kimse yok, raporların dışarıya sızma sorunu da yok.” (G4, 25 Temmuz 2017).

YKY ve yönetim kapsamında kamu hizmetlerinin, katılımcılık, vatandaş odaklılık, hizmette yerellik, hesap verebilirlik ve şeffaflık gibi ilkelere dayanması gereği ile demokrasi ve hukuk devletinin gelişimi ve iç denetim faaliyetinde şeffaflığın sağlanması arasında bir ilişki vardır. Toplumun politik ve sosyal kültürünün geliştiği, demokrasinin bütün kurum ve kuruluşları ile yerleştiği, hukukun üstünlüğüne önem verilen bir Türkiye’de, kamu hizmetlerinin sunumu ile ilgili sonuçların, kamuoyu ile paylaşılması dolayısı ile şeffaflık daha da önemli hale gelecektir. Bu da yönetişimin önemli bir unsuru olan katılımcılık kapsamında demokratik süreçlere halkın katılımı

ve vergisini veren halkın şeffaflık kapsamında kamu yönetiminin faaliyet sonuçlarından haberdar olma taleplerinin karşılanması ve hukuk devletinin tam olarak tesis edilmesi olarak büyük önem arz etmektedir. Bu durumu belediyede görevli iç denetçi G33'ün anlatısında görmek mümkündür. Ona göre:

“Kamu yönetimi açısından şeffaflık kavramı ile demokrasi kavramı arasında kuvvetli bir ilişki vardır. Demokrasi şeffaflığı da beraberinde getirecektir.” (G33, 11 Ağustos 2017).

Toplumu oluşturan bireylere eşit hizmet vermekle görevli olduğu için demokrasiye ters olan siyasal bozulmayı azaltan ve demokratik uygulamaları koruyan bürokrasinin, demokrasiye katkısı olduğunu ifade eden bir araştırmacının ifadesine ilave olarak, demokrasilerde denetim mekanizmasının önemi kapsamında, iç denetim faaliyetinde şeffaflığın sağlanması ile demokrasi ve hukuk devletinin gelişimi arasında bir ilişki olduğu söylenebilir (Aydın, 2018b:132). Görüşme gerçekleştirilen üniversitede görevli iç denetçi G36 bu konuda şu değerlendirmede bulunmuştur:

“Demokrasi ve hukuk devletinin gelişmesi, şeffaflık olarak ortaya çıkmaktadır. Hukukun olmadığı yerde demokrasi olmaz. Demokrasi katılımcılıktır.” (G36, 14 Ağustos 2017).

Demokratik devlet ve kamu yönetimi sistemine en uygun örgütlenme modelin bürokrasi olduğunu ifade eden Bilal Eryılmaz'a göre, demokrasinin gerekleri, eşitlik, katılım, hürriyet, çoğulculuk, açıklık, toplumun tercihlerine dayanma ve seçime dayalı meşruluk ilkeleri olduğu halde, bürokrasinin gerekleri ise hiyerarşi, görevde süreklilik, emir-komuta, tekdüzelik, uzmanlığa dayalı katılım, gizlilik, gayri şahsılık ve uzmanlığa dayalı meşruluktur (Eryılmaz, 2010:252).

Belediyede görevli bir iç denetçi, iç denetim faaliyetinin YKY ve yönetim anlayışının gerektirdiği kadar “şeffaf” olmadığını, her şeyin üst yöneticinin inisiyatifine bırakıldığını ifade etmiştir. Belediyede görevli iç denetçi G5'in anlatısında bu anlayışı görmek mümkündür. Ona göre:

“Belediyelerde, iç denetim faaliyeti uygulamada YKY ve yönetim anlayışının gerektirdiği kadar, yeterince şeffaf değildir. Kamu yönetiminde iç denetim faaliyetlerinin yeterince şeffaf olduğunu düşünmüyorum. İç denetim raporları kamuoyu ile de paylaşılmıyor. Kurumun kendine ait açıklanması gereken bilgileri haricinde diğer konularda şeffaflığın sağlanması gerekir. Kurumun bazı özel bilgilerini herkesin görmesi uygun değildir.” (G5, 26 Temmuz 2017).

Şeffaflığın önemine vurgu yapan üniversitede görevli iç denetçi G32, belediyede görev yapan iç denetçilerin üst yöneticilerle yaşadıkları sorunların benzerini, kendilerinin de yaşadığını şu şekilde ifade etmiştir. Ona göre:

“Şeffaflık kesinlikle gereklidir. İç denetimdeki en büyük sorun, kamu kurumlarının bunu içselleştirememesidir. Bir üst yöneticiye bağlı olunmasının iç denetçi üzerinde etkisi olumsuz olabilmektedir. Kamu kurumları maalesef denetimi sevmiyorlar. Denetlenen birimlerle ilgili eksiklikler ortaya çıktığında kurumdaki birim yöneticileri, üst yönetici ne yapacak diye düşünüyor. Diğer yandan birçok konuda üniversitelerde bile üst yöneticileri ikna etmekte zorlanıyoruz. Üst yönetici kendisinin de denetleneceğini düşünüyor. Üniversiteler denetime açık değildir.” (G32, 11 Ağustos 2017).

İç denetim faaliyetinde şeffaflığın önemi belediyedeki iç denetçi G48 tarafından da ifade edilmiştir. Ona göre:

“Şeffaflık şüphesiz gereklidir. Bunu sağlamak için mevzuatta da şeffaflık ile ilgili düzenlemeler yapılmalıdır. Bu konuda maalesef yeterli altyapı yoktur. Kamu yönetiminde iç denetim faaliyetlerinin yeterince şeffaf olduğunu düşünmüyoruz. En azından istatistiki bilgilerin yayınlanması gerekiyor.” (G48, 11 Ağustos 2017).

İç denetimin başarısı için üst yöneticinin desteğinin sağlanması gerektiği açıktır. İç denetçi olarak tarafsızlığını korunabileceği fakat bağımsız çalışabilmesi için üst yöneticinin desteği gerekmektedir. Üniversitede görevli iç denetçi G4’ün anlatısında bu anlayışı görmek mümkündür. Ona göre:

“Görev yaptığımız üniversite bir değerlendirme yapacak olusam, biz gerçekten çalışırken tarafsız çalışabiliyoruz, bağımsız da çalışıyoruz. Bu üst yöneticinin desteğiyle olacak bir şeydir. Biz o konuda şanslıyız hatta çok şanslıyız. Üst yöneticinin her görüştüğümüzde bize kimseyle polemige girmemiz gerektiğini ve doğrudan kendisine gitmemiz gerektiğini ifade ediyor, destek veriyor. Eğer ki üst yöneticinin desteği sağlanırsa, iç denetçinin bağımsız ve tarafsız çalışması sağlanır. Eğer üst yönetici ile bir sıkıntınız var ise ne tarafsız çalışabilirsiniz ne de bağımsız çalışabilirsiniz. Üst yönetici, çalıştığımız kurumda teşekkür ederek bizleri cesaretlendirebiliyor. Bu önemli bir durumdur.” (G4, 25 Temmuz 2017).

Üniversitede görevli iç denetçi G25 ise, bağımsız ve tarafsız çalışabildiklerini fakat iç denetçilere ilave güvence sağlanması gerektiğini ifade etmiştir. Ona göre:

“Bağımsız ve tarafsız çalışabiliyoruz fakat ilave güvence olmalıdır. İç denetçi doğrudan İDKK’ya bağlı olsa daha iyi olur. Yetki ve görev de bu kapsamda yeniden tanımlanabilir. Mevcut durumda aslında bir kısır döngü vardır. İç denetçiler göreve başlarken gizlilik ve tarafsızlık beyannamesi imzalıyor. İç denetim faaliyeti kapsamında olağanüstü ve suçüstü durumlarında iç denetçi, doğrudan savcılığa başvuru yapabilir. Bunun dışında üst yöneticiye de durum rapor kapsamında bildirilecektir.” (G25, 8 Ağustos 2017).

Belediyede görevli iç denetçilere göre, her türlü faaliyetle ilgili düzenli olarak kamuoyuna aktarılan verinin önemi ve niteliği, en az şeffaflık kadar önemlidir. Belediyede görevli iç denetçilere göre kamuoyu ile paylaşılması durumunda idarenin daha temkinli ve kurallara bağlı davranmasına neden olacak veriler, önemli ve güvenilir değilse, bunun paylaşımının da önemi yoktur. Nitekim bir iç denetçinin bu bakış açısını,

“Bulguların niteliği de şeffaflık açısından önemli. Bulgu önemli değilse şeffaf olup olmaması da önemli değildir. Şeffaflık, var olan her şeyin doğal olması, olduğu gibi bilinmesi ve farklı gösterilmemesidir. Şeffaflık kapsamında kamuoyu ile yapılan paylaşım sonunda idare daha temkinli, daha kurallara bağlı olmaya zorlanacaktır.” şeklindeki anlatısında açıkça görüyoruz (G24, 8 Ağustos 2017).

Benzer şekilde üniversitede görevli iç denetçi G22’de bulgular güvenilir değilse, bunların şeffaf olmasının önemli olmadığını ifade etmiştir:

“Kurum içinde üretilen raporların, bilgilerin güvenilir olmaması durumunda şeffaflığın da bir anlamı kalmıyor.” (G22, 7 Ağustos 2017).

Mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak iletilmesine vurgu yapan iç kontrol sistemi de bilgilerin güvenilirliğine önem vermektedir (KMYKK, md 55/1). İç denetim birimlerinin kurumlara kazandırmaya çalıştıkları en önemli fonksiyonlardan biri şeffaflıktır ve bunun nasıl sağlanacağı YKY ve yönetim anlayışı kapsamında büyük önem arz etmektedir.. Üniversitede görevli iç denetçi G10'un, açıklık ve hesap verebilirlik ilkeleri ile ilişkilendirerek yaptığı anlatısında bu şeffaflık anlayışını görmek mümkündür. Ona göre:

“İç denetçi olarak kuruma kazandırmaya çalıştığımız en önemli fonksiyonlardan bir tanesi şeffaflıktır. Şeffaflık gereklidir. Şeffaflık, tamamen açık olma ve hesap verebilirliktir. Ben yaptım oldu şeklinde değil de, paydaşlar dediğimiz, üçüncü şahısların toplumun diğer bireylerinin, kamunun yaptığı iş ve eylemlerle ilgili bilgi sahibi olmasını sağlamak ve olumsuz bir durumda da bunun gereği neyse yapmaktır.” (G10, 2 Ağustos 2017).

Açıklık ve hesap verebilirlik vurgusu yapan Aydın'da demokratik yönetim açısından son derece önemli bir kavram olan şeffaflığı, kamu yönetiminin etkinlikleri ile eylem ve işlemlerinin toplum tarafından izlenebilir hale gelmesi, yönetimin topluma hesap verebilirliği şeklinde tanımlamaktadır (Aydın, 2018b:285).

İç denetim faaliyetinde şeffaflığın sağlanması ile üst yöneticinin niteliği arasında da sıkı bir ilişki vardır. Üniversitede görevli iç denetçi G10 iç denetim faaliyetinde şeffaflığın sağlanması ile üst yöneticinin niteliği arasındaki ilişkiyi şu şekilde ifade etmiştir:

“Usulsüzlüğü, yolsuzluğu olan bir kişinin, üst yönetici olmaması gerekir. Sistem üst yöneticinin mükemmel olduğu varsayım üzerine kurulmuştur. İç denetim sisteminin hayat bulabilmesi için sistemin bütün ayaklarının, dört dörtlük yerine oturması gerekir. Üst yöneticiler özel sektörde olduğu gibi kendini holding sahibi gibi görmesi gerek. İç denetim neden özel sektörde işliyor da kamuda sıkıntılar ortaya çıkıyor? Çünkü iç denetimin yaptığı bütün çalışmalar firmanın kar amacına hizmet ediyor.” (G10, 2 Ağustos 2017).

Belediyede görevli bir iç denetçi, görevlerini yaparken üst yönetici ile uyum içinde çalışmaları ile kuruma katkıları ve iç denetim faaliyetinde şeffaflığın sağlanması arasında kuvvetli bir ilişkinin olduğunu, fakat iç denetim faaliyetinin belediyelerde algılanmasındaki sorunlar nedeniyle pek mümkün olmadığına dikkat çekmiştir. Nitekim bir iç denetçinin bu bakış açısını,

“Belediyelerin iç denetçiyi bünyenin kabul etmesi çok zor oldu. İç denetim faaliyeti kapsamında önce belediyede denetlenebilir tüm alanları, denetim evrenini ortaya çıkarttık. Ama bu kavramlar belediye başkanı ve yöneticiler için yabancıydı. Bu kavramların anlaşılması, iç denetçiye güven oluşması uzun zaman aldı. Belediyelerde siyasetin ağırlığı belirgin olduğundan, belediye başkanı yeni dönemde seçilmediğinde, iç denetçi olarak eski belediye başkanı ile yaşanan tüm uyum ve güven sürecinin yeni belediye başkanı ile yeniden sağlanması gerekiyor. İç denetim ve iç denetçileri karşı üst yöneticinin bir güvensizliği var. Güvensizlik sorunu giderilememiş. Güvensizlik sorununun giderilmesi gerekmektedir. Ayrıca iç denetim raporları üst yönetici açısından çok da ciddiye alınmıyor... Üst yöneticiye bağlı olarak çalışıyoruz dolayısıyla üst yönetici ile aramızda tam bir güven bağının kurulması gereklidir. Kurumumuzda

dış etki olmadan, bağımsız ve tarafsız çalışabiliyoruz. Örneğin, önceki dönem görev almış üst yöneticilerin faaliyetleri ile ilgili denetim yapılsın ama kendi dönem faaliyetleri ile ilgili denetim yapılmasın gibi bir algı bizim kurumumuzda hiç olmadı. Ama duyduğumuz kadarıyla, başka kurumlarda, önceki dönem görev almış üst yöneticilerin faaliyetleri ile ilgili denetim, özellikle yapılabilmekte...Belediyede ilk göreve başladığımızda, maliye kökenli olmamız kurumda ilk etapta maliyenin ajanı olduğumuz algısının oluşmasına neden oldu.” şeklindeki anlatısında açıkça görüyoruz (G9, 2 Ağustos 2017).

İç denetçilerin, iç denetim faaliyetinde şeffaflığın nasıl sağlanacağı konusunda üzerinde durduğu konulardan biri de iç denetçilerle ilgili önyargılardır. Belediyede görevli bir iç denetçi, kurumda görevli personel tarafından, mahrem bilgileri kurum dışına sızdıran personel olarak algılandıklarını ifade edilmiştir. Kurum personelinin bilgi eksikliğinden kaynaklı iç denetçilerle ilgili bu yanlış önyargıların, hizmet içi eğitim faaliyetleri ile ortadan kaldırılmasının, iç denetim faaliyetinin etkinliğine katkı sağlayabileceği açıktır. Üniversitede görevli iç denetçi G3’ün, iç denetçilerle ilgili kurum içindeki önyargılar konusundaki anlatısında bunu görmek mümkündür. Ona göre:

“Hem üst yönetici, hem de denetim yaptığımız birimlerde de kuruma ait bilgileri dışarıya sızdırma gibi bazı sıkıntılar yaşıyoruz. Denetime gittiğimiz birimde Sayıştay denetçisi gibi görünüyoruz Herkes gardını alıyor önce. İlk bizim, şunu açıklamakla geçiyor: Evet biz iç denetçiyiz ama biz sizin de aynı idaredeyiz, aynı gemideyiz sizi denetlemeye geldik ama aynı zamanda sizi iyileştirmeye geldik diyoruz.” (G3, 25 Temmuz 2017).

İl özel idaresinde görevli iç denetçilere göre iç denetim, yönetimin bir fonksiyonu olan denetim kapsamında idareyi yönlendirme ve bilgilendirme faaliyetidir. İç denetim faaliyetinde amaç verilen hizmetin kalitesini geliştirmek, kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve üst yöneticiye rehberlik yapmaktır. Bu faaliyet kapsamında gerçekleştirilen denetimlerde, kurum personelinin eğitimini de gerçekleştirdiklerini ifade eden bir iç denetçinin bu konudaki bakış açısını,

“İç Denetim faaliyeti kapsamında, idareyi yönlendirme ve idareyi bilgilendirme fonksiyonunu yerine getiriyoruz. Bu kapsamda denetim yaparken eğitim faaliyetini de yerine getiriyor, denetim yaptığımız birimlere iç denetimin bir fonksiyonu olarak eğitim faaliyeti kapsamında, olması gerekeni gösteriyoruz.” şeklindeki anlatısında açıkça görüyoruz (G11, 3 Ağustos 2017).

Benzer şekilde Christopher Hood’a göre, geleneksel kamu yönetimi anlayışı kapsamında üstlendiği fonksiyonların altından kalkamayacağı kadar çok artan yönetimin, YKY kapsamında profesyonel yönetime, teknik uzmanlığa, denetime ve yetki devrine önem vermesi durumunda; hizmetin kalitesi artacak, kaynakların ekonomik, etkili ve verimlilik esaslarına göre yönetilmesine katkı sağlanacaktır (Hood, 1991:6).

Türk kamu yönetimi açısından yeni olan iç denetim faaliyetinde şeffaflığın zaman içerisinde daha da artacağı ve sorunların ortadan kalkacağı, araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin büyük çoğunluğunun ortak kanaatidir. Ancak denetlenmeye alışık olmayan kurumlarda iç denetimin yerleşmesi

daha uzun bir zaman alabilir ve iç denetime direnç olabilir. Özellikle denetim ve teftiş birimi olamayan, denetime alışık olmayan kurumlarda bu direnç daha da kuvvetli olabilir. Bu gibi durumlarda, denetim yapan kişiler açısından can güvenliğinin sağlanmasının önemi, üniversitede görevli bir iç denetçi G22 tarafından da aşağıdaki şekilde vurgulanmıştır:

“İç Denetim Türkiye’de yeni yeni oturuyor. Biraz teftiş benzeri anlaşılıyor ama zaman içinde oturacaktır. Bağımsız ve tarafsız çalışabiliyoruz. İç denetim aslında gergin bir meslek. Kimse denetlenmek istemiyor. Bu noktada iç denetçilere ilave güvence sağlanabilir. Denetçi denetlediği birim ile gerginlik yaşayabiliyor, tartışmalar olabiliyor. Aslında bu biraz daha denetlenen işlerin sıkıntılı işler olmasından kaynaklanıyor. Denetlenen kişi denetimden memnun olmuyor. Hatta bazı durumlarda iç denetçi açısından can güvenliğinin sağlanması bile önemli hale gelebiliyor.” (G22, 7 Ağustos 2017).

İç kontrol sisteminin bir fonksiyonu olan iç denetimin amacına ulaşabilmesi ve şeffaflığın sağlanabilmesi için faydalı fikirlerin en alttan en üste sağlıklı bir şekilde iletilebilmesi için iç denetimin önemine vurgu yapan belediyede görevli bir iç denetçi G27, iç denetim faaliyetinin, konu hakkında bilgi eksikliği olan üst yöneticilere iyi bir şekilde anlatılması gerektiğini ifade etmiştir. Ona göre:

“İç kontrol sisteminin amacı en alttaki personelin faydalı fikirlerini en üste iletmektir. İç kontrol sistemi kapsamında, iç denetim ne olduğu ile ilgili üst yöneticilerin yeterli bilgisi yok. İç denetimin ne olduğu ile ilgili üst yöneticileri eğitim verilmesi gerekir. İç denetim faaliyetini ne olduğu ve bu faaliyette şeffaflığın gerekliliği üst yöneticilerce daha iyi anlaşılmalı fakat biz hala o olgunluğa erişemedik Keşke olsa iyi olur.” (G27, 9 Ağustos 2017).

Üniversitede görevli bir iç denetçi G32, iç denetim faaliyeti ile ilgili yeterli yasal zemin olduğunu fakat iç denetçilerin yasaların kendilerine verdiği hakları yeterince kullanmamalarından kaynaklı bazı sorunlarla karşılaştıklarını, sorgulayan insanların kurumlarca yeterince içselleştirilememesi nedeniyle iç denetçilerin görevlerini yeterince yerine getiremediği ve faaliyet sonuçlarının yeterince açıklanamadığını, tüm bunların bir sonucu olarak yeterince şeffaf olunamama gibi sorunların da ortaya çıkabileceğini ifade etmiştir:

“İç denetimin kamu kurumlarında kurumsallaşması için yeterli yasal zemin var. Ancak yasa ile verilen yetkilerin iç denetçiler tarafından kullanılmasında sorun var. Örneğin Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı’da (SGDB), İç Denetim Birimi Başkanlığı da üst yöneticiye karşı sorumludur. Bununla birlikte, SGDB’da yetki yok iken, İç Denetim Birimi Başkanlığında yetki vardır. Yani iç denetçiler hem yetkili, hem sorumludur. Fakat verilen yetkiler iç denetçiler tarafından maalesef kullanılamıyor. Diğer yandan da iç denetçiler ağırlıklarının farkında değil. Denetim yapılması sırasında, yetkinin kullanılması konusunda çatışma da ortaya çıkabiliyor. Kamu kurumlarının sorgulayan insanları içselleştiremiyor. Bu noktadan hareketle iç denetçiler, İDKK’ya bağlanabilir ve bağımsız çalışmaları sağlanabilir. Böylece iç denetim faaliyetleri sonuçları ile ilgili daha fazla bilginin kamuoyu ile paylaşılması ve daha fazla şeffaflığın sağlanması mümkün olabilir.” (G32, 11 Ağustos 2017).

Yetkinin kullanılması ile ilgili John S. Mill ve Ludwig v. Mises, devlet ve dolayısıyla bürokrasinin “sınırlı” yetkili ve etkili olması gerektiğini, bireyin özgürlüklerini sınırlamaması gerektiğini ifade etmişlerdir (Aydın, 2018c:115).

Özellikle belediyelerde görev yapan iç denetçilerden büyük bir kısmı, iç denetim faaliyeti kapsamında yaptıkları görevin, çok geniş yetkilere sahip belediye başkanları tarafından bir şekilde engellenebildiğini ifade etmiştir. İç denetçilerin iş barışı bozulmasın diye yasaların kendilerine verdiği yetkileri neden kullanmadıkları, ayrıca sorgulanması gereken bir durumdur. Üniversitede görevli iç denetçi G15’in anlatısında bu anlayışı görmek mümkündür. Ona göre:

“Risk analizleri, puanlamayı yapıyoruz. Ancak denetim alanını, risk analizleri ve puanlamaya göre seçemiyoruz. Üst yönetici bu risk haritasına bakmadan kendine göre (daha az riskli de olsa) denetim yerlerini belirleyebiliyor. Özellikle belediyelerde iç denetçiler çalıştırmıyor. Dolayısıyla rapor üretemiyorlar ya da suya sabuna dokunmuyorlar. Bu sebeple şeffaflığın olması da bir anlam ifade etmiyor.” (G15, 4 Ağustos 2017).

İç denetçilerin mevzuattan kaynaklanan, neredeyse hakimlik güvencesi gibi, çok geniş güvence ve yetkileri vardır. İç denetçilerden bu güvence ve yetkilerini kullanmaları iç denetim faaliyetinin başarıya ulaşmasına katkı sağlayacaktır. Bu durumu bakanlıkta görevli iç denetçi G38’in anlatısında da görmek mümkündür. Ona göre:

“İç denetçilere, asli görev dışında görev verilmemesi, sertifika iptallerinin İDKK tarafından yapılıyor olması, iç denetçilerin görevleri ile ilgili inceleme gerekiyorsa İDKK tarafından yapılıyor olması gibi güvenceler yeterlidir.” (G38, 15 Ağustos 2017).

Görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin tamamı, iç denetim raporlarının üst yönetici tarafından kamuoyu ile paylaşılmadığını, sadece iç denetim faaliyeti kapsamında hangi konuda denetim yapıldığı ile ilgili sınırlı istatistiki bilgilerin, faaliyet raporunda yer aldığını ifade etmişlerdir. Üniversitede görevli iç denetçi G24, kurumlar arasında farklılıklar olmakla birlikte iç denetim raporlarının üst yönetici tarafından kamuoyu ile paylaşılmadığını şu şekilde ifade etmiştir. Ona göre:

“İç denetim tasarım olarak çok güzel. Uygulamada kurumlar arasında farklılıklar olabiliyor ve iç denetim raporları kamuoyu ile paylaşılmıyor. Kişi, iç denetim rapor özetlerini anlamlı bir şey için istiyorsa paylaşılması yerinde olur. Burada dengeyi iyi ayarlamak, şeffaf olacağım derken kuruma zarar da vermemek gerekir. Bazı bilgileri bazı kişilere vermek doğru olmayabilir. Kişi ve firma isimleri karartılarak, süzgeçten geçirilerek iç denetim rapor özetleri paylaşılabilir.” (G24, 10 Ağustos 2017).

İç denetçi, üst yöneticiye bağlı olarak çalışmaktadır. Kurum dışı ile yazışma yetkisi de yoktur. İç denetçilerin, iç denetim faaliyeti sırasında ulaştıkları bulguları ya da bulguları cem ederek oluşturdukları iç denetim raporlarını, göreve başlarken imzaladıkları gizlilik ve tarafsızlık beyannamesi gereği, başkaları ile paylaşmaları yasaktır. Her ne kadar mevzuat gereği iç denetim faaliyeti ile ilgili bilgileri şeffaflık kapsamında kamuoyu ile paylaşma konusunda yetkileri olmasa da, iç denetim faaliyetinde şeffaflığa ihtiyaç olup olmadığı belirlemek amacıyla araştırmaya katılan iç denetçilere “Kamu yönetiminde iç denetim faaliyetlerinde şeffaflık gerekli midir?” sorusu yöneltilmiştir. Görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin büyük çoğunluğu, iç denetim faaliyetlerinde şeffaflığın gerekli olduğunu ifade etmişlerdir. Belediyede görevli iç denetçi G5’in anlatısında bu anlayışı görmek mümkündür. Ona göre:

“Kamu yönetiminde iç denetim faaliyetlerinde elbette şeffaflık gereklidir. Kurumun faaliyetlerini şeffaf bir hale getirmek için iç denetim raporlarının halka açıklanması gerekir. Kurumun iş ve işlemlerinin şeffaf olabilmesi için raporların kamuoyuna açıklanması gerekir.” (G5, 26 Temmuz 2017).

Diğer yandan şeffaflığa karşı olduğunu ifade eden bir iç denetçinin, ilave sorularla konu irdelendiğinde, aslında şeffaflığa karşı olmadığı ortaya çıkmaktadır. Şeffaflığa karşı olduğunu ifade eden belediyede görevli bir iç denetçi, şeffaflığın gereğine inandığı, satır aralarındaki ifadelerden açıkça anlaşılmaktadır. Bu iç denetçinin, sadece şeffaflığın sınırı ile ilgili bir sorununun olduğu ve tartışmaya bu noktada katıldığı ifade edilebilir. Belediyede görevli bir iç denetçi G17 ise, şeffaflığın doğru olmadığını, gizlilik ve resmi sır esasını benimsediğini, bilgilerin kamuoyu ile paylaşılması durumunda bunun kargaşaya neden olacağı ile ilgili görüşlerini şu şekilde ifade etmektedir. Ona göre:

“Gizlilik ve resmiye sır esasını benimsiyorum. Şeffaflık karşıtım. Camı buzlu yaptığımızda şüphe artar. Bilgiyi ehli olmayana vererseniz bu kargaşaya neden olur. Her bilginin halka iletilmemesi gerekir. Sadece iç denetim raporu özeti kamuoyu bilgisine sunulabilir. Zaten bilgi edinme kanunu ve dilekçe kanunu kapsamında kişi kendisini ilgilendiren hususlarda bilgi talep edebiliyor. Uygulamada yeteri kadar olmamakla birlikte, mevzuatta yeterince şeffaflık var. Şeffaflığın sonu jurnalciliğe kadar uzanır diye düşünüyorum.” (G17, 4 Ağustos 2017).

Yine üniversitede görevli iç denetçi G4, üst yönetici adına yapılan iç denetim faaliyet sonuçlarının kamuoyu ile paylaşılmasının doğru olmadığını, art niyetli kişilerin bu bilgileri kullanarak kuruma zarar verebileceğini ve toplumsal huzursuzlukların ortaya çıkmasına neden olabileceğini ifade etmiştir. Ona göre:

“Kurumsal, kurum içi bilgilerin, şeffaflık kapsamında kurum dışına verilmesi doğru değil. Biz denetim yapıyoruz, kimin adına bu denetimi yapıyoruz, üst yönetici adına bu denetimi yapıyoruz. Bu denetim raporlarının üst yöneticiye iletilmeden dışarıya sızdırdığınızda bu dışarıda, olduğundan farklı şekilde bir anlam yüklenerek kullanılabilir. Örneğin, bir fakültede kırtasiye malzemesi alımı ile ilgili satın almalar incelendiğinde komisyon üyelerinden birinin imzası eksik olduğu bulunabilir ve bu raporlaştırılarak üst yöneticiye sunulabilir. Bunu siz dışarıya sızdırdığınız zaman bu işten anlamayan birisi, gazeteye “Satın almalarda yolsuzluk” şeklinde paylaşabilir. O anlamda bu bilgilerin gizliliği önemlidir. Vakıf olduğumuz bilgileri üçüncü kişilerle paylaşmamak zorundayız. Konusu suç teşkil eden her bilginin her devlet memuru tarafından savcılığa bildirilmesi zorunluluğu vardır. Bu ayrı bir konu. Kurum içi mahrem bilgiler tespit edildiğinde bunun medyaya duyurulması hiçbir şekilde doğru değildir. Mesleki ilkelere de ters bizim standartlarımıza da uygun değil. Bu anlamda şeffaflık ve gizliliğin sınırlarının belirlenmesi gerekir. İç denetim sırasında elde edilen bilgilerin, kurum dışına sızdırılmaması gerekir.” (G4, 25 Temmuz 2017).

YKY ve yönetim kapsamında katılımcılık ve şeffaflık ilkelerinin önemi ve karar alma süreçlerine vatandaşın dahil edilmesi önemlidir. Devlet ve kişi güvenliği konusunda çok stratejik bilgiler dışında diğer bilgilerin şeffaflık kapsamında kamuoyu

ile paylaşılmasına, gizlilik ve resmi sır esasına göre şekillenmiş kamu bürokrasisinin tepki vermesi de kaçınılmaz olarak uygulamada ortaya çıkmaktadır. Üniversitede görevli iç denetçi G7'nin anlatısında bu anlayışı görmek mümkündür. Ona göre:

“Şeffaflık kapsamında İDKK bu konuda sınırı koymuş, kamuoyu ile hangi birimlerin denetlendiği ve denetim konuları paylaşılabilir. Ayrıca özel sektör dahil hiç kimse, denetim sonuçlarını paylaşmaz ancak denetim konularını paylaşır. Bunun dışında iç denetim raporlarını yasal olarak üst yönetici dışında kimseyle paylaşmayız. Sayıştay denetçisi raporlarınızı istese bile iç denetçi olarak vermiyoruz. Üst yöneticiye yönlendiriyoruz. Kamu idareleri gerekli olgunluğa ulaşırsa, iç denetim raporlarının da kamuoyu ile paylaşılması gerekir. Şeffaflık kapsamında hassas bilgiler dışındaki diğer bilgiler kamuoyu ile paylaşılabilir.” (G7, 28 Temmuz 2017).

Kamu hizmeti gören birimin faaliyet sonuçları ile ilgili kamuoyunu bilgilendirmeleri kapsamında, sınırları iyi ayarlanmış şeffaflık uygulamalarının, bütçe hakkının kullanımına da katkı sağlayacağı açıktır. Belediyede görevli iç denetçi G36'nın anlatısında bunu görmek mümkündür. Ona göre:

“Şüphesiz şeffaflık gereklidir ama kıvamı da önemlidir. Bütçe hakkı kapsamında yurttaşın ödediği verginin nerede kullanıldığını bilmesi ideal bir durumdur. Ancak uygulama bu yönde değildir. Ancak burada ne kadarlık bir bilginin kamuoyu ile paylaşılması faydalıdır? Sorusu önemli hale gelir. Benim çalışma kağıtlarımın kamuoyu ile paylaşılmasının bir faydası olacağını düşünmüyorum. Kamu hizmeti gören bir birim, bu hizmetin bütün sonuçlarını kamuoyuna duyurmak zorundadır. İç denetçi olarak kamu hizmeti gören bir birimin faaliyetlerini denetliyorsanız, o denetim faaliyetinin sonuçlarının kamuoyuna duyurulması da son derece normaldir. İç denetim faaliyeti kapsamında çok spesifik bilgilerin paylaşılması doğru değildir. Bizim amacımız yapılan işin katma değerini yükseltmek yapılan işe değer katmaktır. İşin uzmanı olmayan kişilerin eline geçtiğinde art niyetli olarak kullanılabilecek bilgilerin paylaşılması doğru değildir. Kamu yönetiminde iç denetim faaliyetlerinin şu aşamada yeterince şeffaf olduğunu düşünüyorum. İyi niyetli olmayan kişilerin farklı sonuç çıkaracağı bilgilerin, kamuoyuna duyurulması doğru değildir. Toplumsal taşınabilirlik kültürü arttığında bu durum değişebilir. Bu noktada iç denetim faaliyeti kapsamında gerçekleştirilen sistem denetiminin sonuçları kamuoyu ile paylaşılabilir.” (G36, 14 Ağustos 2017).

Benzer şekilde bakanlıkta görevli iç denetçi G42'de, bütçe hakkı kapsamında, vatandaşın kendisinden toplanan vergileri ile finanse edilen kamu hizmetleri konusunda yeterli bilgiye ulaşabilmesi gerektiğini ifade etmiştir:

“Kamu iç denetimi için şeffaflık gereklidir. Kamu yönetimi için iç denetim, bir güvence sağlama faaliyetidir. Kamu kaynağının kullanılması noktasında, bütçe hakkı kapsamında, vatandaşlara karşı da bir sorumluluğumuz vardır.” (G42, 16 Ağustos 2017).

Diğer yandan şeffaflığın gizlilik ve remi sır esasına göre şekillenmiş kamu yönetiminde bir anlam ifade etmediği, mevzuatta var olan ve fakat uygulanmayan bir kavram olduğu, YKY anlayışı kapsamında şeffaflığın sağlanmasının kolay olmayacağı ile ilgili, üniversitede görevli iç denetçi G22'nin değerlendirmesi şu şekildedir:

“Şeffaflık mevzuatta yazılı olan ama fazla uygulanmayan bir kavramdır. Kurumun faaliyet raporlarının her yıl sonunda kamuoyu ile paylaşılması ve HMB’nın Bütçe ile ilgili gerçekleşme rakamlarını açıklaması, şeffaflıkla ilgili en önemli enstrüman olarak ortaya çıkıyor.” (G22, 7 Ağustos 2017).

İç denetim faaliyetinden şeffaflığın sağlanması konusunda mevzuatın tanıdığı sınırların yeterli olduğu fakat üst yöneticinin uygulamalarından kaynaklı sorunlar nedeniyle şeffaflığın sağlanamadığını ifade eden iç denetçiler de olmuştur. Bu noktada üst yöneticilerin takdir yetkilerini kullanmalarının iç denetim faaliyetinde şeffaflığın sağlanmasına büyük katkısı olacaktır. Nitekim belediyede görevli iç denetçi G24’ün anlatısında bunu görmek mümkündür. Ona göre:

“İç denetim faaliyetlerinin mevzuatta yeterince şeffaflık olduğunu düşünmüyorum. Fakat uygulamada sorunlar var. Zaman sınırlaması olmadan, iç denetim raporları her yıl kamuoyu ile paylaşılmalıdır. Bu sayede diğer yönetici ve kurumlarda bilgilendirebilir bilgi hazinesi paylaşılabilir. İç denetçi tarafından uygulama örnekleri paylaşılabilir. İç Denetim raporlarının özetlerinin kamuoyu ile paylaşılmasının, kurum kültürünün oluşmasına katkısı ve diğer kurumlara da örnek olması açısından faydalı olacağını düşünüyorum. Burada İDKK’ya yollayan raporlarının sentezlenip idarelerle paylaşılıp paylaşılmamasına bakmak lazımdır. Bu sayede iyi uygulamalar ülke geneline yayılabilir. Bugün itibarıyla mahalli yerel yaşıyoruz. Bir ilde süreç güvenli işlerken başka ilde riskler devam ediyor. Bu konuda İDKK ilave önlemler de alabilir.” (G24, 8 Ağustos 2017).

İç denetimde şeffaflık kapsamında hangi bilgilerin kamuoyu ile paylaşılacağı ile ilgili değerlendirmede bulunan üniversitede görevli iç denetçi G32, mali konularla ilgili raporlar dışında diğer raporların kamuoyu ile paylaşılacağını ifade etmiştir:

“Mali konularda değil ama diğer konularda şeffaflık olabilir. Gizli saklı yasalara aykırı bir şey yoksa bunun kamuoyu ile paylaşılmasının bir sakıncası yoktur. Yöneticinin mükemmel olduğu, her şeyin şeffaf olduğu sistemde iç denetim başarılı olur, ama bunun olmadığı yerde iç denetim işlemez. Sadece aradaki kişiler ezilir.” (G32, 11 Ağustos 2017).

Üniversitede görevli diğer iç denetçi G22 ise, şeffaflık kapsamında kamuoyu ile paylaşılması gereken bulguların, sistem denetimi kapsamında ulaşılan bulgular ile sınırlı olması gerektiğini ifade etmiştir. Ona göre:

“İç denetimin faaliyetlerinde şeffaflığın sınırları sistem yönetimi kapsamında ulaşılan bulgular ile sınırlı olmalıdır. KMYKK ile gelen, yönetim sorumluluğu kapsamında üst yönetici ile ilgili bilgi içerdiğinden kamuoyu dört gözle bu bilgileri bekler. Bu biraz da kamuoyunun talepleri ile alakalıdır. Bu kapsamda iç denetim faaliyetinin yeterince şeffaf olduğunu düşünmüyorum.” (G22, 7 Ağustos 2017).

Bu konu ile ilgili bakanlıkta görevli iç denetçi G39 ise, kurumu ciddi tehditler ile karşı karşıya bırakmayacak riskler dışında iç denetim plan ve programlarının ve denetim sonuçlarının kamuoyu ile paylaşılacağını ifade etmiştir:

“İç denetim plan ve programları ile denetim sonuçları kamuoyu ile paylaşılabilir. Bilgi işlem denetimi gibi denetimlerde tespit edilen, başkaları tarafından bilinmesi durumunda kurumun ciddi tehditlerle

karşı karşıya kalmasına neden olabilecek riskler kamuoyu ile paylaşılmalıdır.” (G39, 15 Ağustos 2017).

Üniversitede görevli iç denetçi G10, şeffaflık kapsamında iç denetim rapor özetlerinden toplumun haberdar olmasının bir sakıncasının olmadığını ifade etmiştir. Ona göre:

“İç denetimin temel fonksiyonu ile ilgili çalışmalara yönelik rapor özetlerinin yayınlanmasında fayda vardır. Özellikle arz eden durumlar haricinde bu bilgileri toplumun bilmesinde herhangi bir sakınca yoktur.” (G10, 2 Ağustos 2017).

İç denetim raporlarının belirli bir mahremiyeti olması gerektiği ifade eden iç denetçiler de olmuştur. Belediyede görevli iç denetçi G48’e göre, iç denetim raporlarının sonuçlar kısmındaki istatistiki bilgiler, bulgular ve aksiyonların açıklanabilir. Ona göre:

“İç denetim raporlarının belli mahremiyeti olmalıdır. Fakat bu raporların sonuçlar kısmındaki istatistiki bilgiler, bulgular ve aksiyonlar açıklanabilir. İç denetim raporu özetlerinin istatistikleri, kurumda hangi denetimler yapıldığı ve bu denetimler sonucunda ulaşılan bulguların sonuçlarının ne olduğu konusunda paylaşım yapılabilir.” (G48, 11 Ağustos 2017).

İç denetim raporlarının açılanmasından rahatsız olmayacağını ifade eden üniversitede görevli iç denetçi G12’nin bu konudaki görüşü, kurumların yıl sonunda yayınladıkları faaliyet raporunda yayınlanan bilgilerin biraz genişletilmesi durumunda yeterli olacağı, şeklindedir. Ona göre:

“Genel hatları ile iç denetim raporları paylaşılabilir. İç denetçi olarak hazırladığım iç denetim raporlarının yayınlanmasından rahatsız olmam. Şeffaflık, yıllık faaliyet raporunda açıklanan bilgiler ile sınırlı olmalıdır. Yıllık faaliyet raporları daha detaylı yazılıp, kişiye özel bilgiler gizlenip paylaşılabilir.” (G12, 3 Ağustos 2017).

Bakanlıkta görevli iç denetçi G43, hazırlanan raporların, raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmasının önemini vurgulamış ve bu standartları sağlamayan iç denetim raporlarının kamuoyu ile paylaşılmasının doğru olmayacağını, vatandaşın doğrudan yararlandığı hizmetlerle ilgili, hizmet sonuçlarına ilişkin paylaşımların yayınlanabileceğini ifade etmiştir. Ona göre:

“İç denetim raporlarının kamuoyu ile paylaşılabilmesi için raporların, raporlama standartlarına uygun hazırlandığından emin olunması gerekiyor. Örneğin İngiltere’de iç denetim raporları kamuoyuna yayınlanıyor. Orada bir puanlama sistemi var. Teftiş kurulu her bir kurumun puanını da yayınlıyor. Burada ayrıca dikkat edilmesi gereken şey, İngiltere’de kurumun üst yöneticilerinin hazırladığı ön değerlendirme raporlarının kamuoyuna yayınlanmıyor olmasıdır. Sadece denetçilerin hazırladıkları raporlar yayınlanıyor. Çünkü denetçilerin yaptıkları işten, hazırlanan raporların niteliğinden eminler. Fakat yönetimin yaptığı değerlendirmeden emin değiller. İdarenin almış olduğu aksiyonlar da yayınlanabilir. Vatandaşın doğrudan yararlandığı hizmetlerle ilgili hizmet sonuçlarına yönelik paylaşımlar yayınlanabilir. Bürokrasinin azaltılmasına yönelik hangi işin ne sürede yapılacağı ile ilgili hizmet standartları yayınlanabilir. Vatandaş kendini ilgilendiren konularla ilgili bilgilere ulaşabilir. Ama her şeyi açıklamamız doğru olmaz.” (G43, 16 Ağustos 2017).

Uygulamada iç denetim raporlarının geniş özetlerinin, şeffaflık kapsamında 2007-2008 yıllarına kadar kurumların faaliyet raporlarında yer almasına ve internet sitelerinde yayınlanmasına rağmen, bu uygulamadan daha sonra vazgeçildiği görülmektedir. Kurumların internet sitelerinde yayınlanan faaliyet raporlarında, hangi konuda, kaç denetim gerçekleştirildiği gibi temel istatistiki bilgiler dışında bilgi yer almamaktadır. Üniversitede görevli iç denetçi G22'nin anlatısında da bunu görmek mümkündür. Ona göre:

“YKY ve yönetim kavramları henüz Türkiye’de üst yönetimce tam olarak anlaşılabilmiş kavramlar değildir. İç denetim raporları faaliyet raporları kapsamında ilan edilmelidir. 2007-2008 yıllarına ait iç denetim raporları internette bulabilirsiniz ama daha sonraki yıllara ait raporlar yayınlanmamıştır.” (G22, 7 Ağustos 2017).

Kamuoyu ile paylaşılmasında sakınca olmayan, gizli olmayan bilgilerin kamuoyu ile paylaşılmasının doğru olacağını ifade eden, üniversitede görevli iç denetçi G26’ya göre:

“Kamuoyu ile paylaşılmasında sakınca olmayan gizli olmayan bilgiler paylaşılabilir. Birkaç yıl öncesine kadar kurum faaliyet raporlarında, iç denetim rapor özetlerine yer vermiştik ama İç Denetim Birimi Başkanı’nın aldığı karar nedeniyle artık yer vermiyoruz.” (G26, 9 Ağustos 2017).

Görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin büyük çoğunluğu, kurumun her yılı sonunda yayınladığı faaliyet raporunda iç denetim rapor özetlerine bile yer verilmediğini, sadece iç denetim faaliyeti kapsamında hangi konuda denetim yapıldığı ile ilgili istatistiki sınırlı bilgi ile yetinildiğini ifade etmektedirler. Üniversitede görevli iç denetçi G27’nin anlatısında bu anlayışı görmek mümkündür. Ona göre:

“İç denetim rapor özetlerini her yıl kamuoyu ile paylaşmıyoruz. Böyle bir uygulamamız yok. Tespit ettiğimiz bulgularla ilgili raporlamayı üst yöneticiye yapıyoruz, yıl sonunda da faaliyet raporu kapsamında izleme faaliyeti sonucunda bulunan kritik düzeydeki bulguların başlığını İDKK’ya , üst yönetici aracılığı ile iç denetçi olarak biz yolluyoruz. Bunun dışında İç denetim raporlarını kamuoyu ile paylaşmıyoruz.” (G6, 27 Temmuz 2017).

Araştırma kapsamında, Türkiye’de kamu idarelerinde iç denetim faaliyeti kapsamında, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılması ile ilgili şeffaflığın nasıl sağlanacağı üzerinde de durulmuştur. Diğer yandan kurum ayrımı yapmadan görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin büyük çoğunluğu, Türkiye’deki iç denetim faaliyetinin, YKY ve yönetim anlayışının gerektirdiği kadar şeffaf olmadığını ifade etmişlerdir. Görüşme gerçekleştirilen iç denetçiler, iç denetim faaliyeti kapsamında şeffaflığın sağlanması ile demokrasi ve hukuk devletinin gelişimi arasındaki ilişkiye de vurgu yapmışlar, bunun sağlanmasının şeffaflığın sağlanmasına katkısı olacağını ifade etmişleridir. Geleneksel kamu yönetimi anlayışına göre gizlilik ve resmi sır esasına göre şekillenmiş Türk kamu yönetiminde, hesap veren değil hesap soran anlayışın hakim olduğu, bu sorunun ortadan kaldırılabilmesi ve şeffaflığın sağlanabilmesine için üst yöneticiler ile ilgili bir zihniyet dönüşümüne ihtiyaç olduğu, araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerin sıklıkla dile getirdiği bir görüş olarak ortaya çıkmıştır. Diğer yandan iç denetim faaliyetinde şeffaflığın sağlanabilmesi için, çoğu teftiş kökenli olan ve çalıştıkları kurumda eski alışkanlıklarını devam ettirmek isteyen bazı iç denetçilerle ilgili de bir zihniyet dönüşümüne ihtiyaç olduğu da bu kapsamda vurgulanabilir. Üniversite ve bakanlıkta görevli iç denetçilere

göre, geçmişle kıyaslandığında şeffaflık kapsamında çok önemli gelişmeler olmaktadır. KMYKK'nın kabul edilmiş olması bile kamu yönetiminde şeffaflığın sağlanması açısından tek başına devrim niteliğindedir. Diğer yandan belediye ve il özel idaresinde görevli iç denetçilerin de ifade ettiği gibi üst yöneticilerin iç denetim faaliyeti konusunda yeterli bilgiye sahip olmamaları, iç denetim faaliyetinde şeffaflığın sağlanmasına doğrudan etki etmektedir. KMYKK'nın getirdiği, iç denetim sistem tasarımının iyi olmasına rağmen üst yöneticilerin iç denetim faaliyetine bakış açılarındaki farklılıklar, uygulamada sorun olarak ortaya çıkabilmektedir. Üst yöneticinin mükemmelliği üzerine kurgulanmış bir sistemde, üst yöneticinin mükemmel olmaması, iç denetim faaliyetinde YKY yönetim anlayışının öngördüğü şeffaflığın sağlanamaması sonucunu doğurmaktadır.

Tablo 6.9. İç Denetim Faaliyetinde Şeffaflığın ve Etkinliğin Sağlanması ile İlgili Veriler ve Çözüm Önerileri

Sorun Alanları	Çözüm Önerileri
Üst Yöneticilerin İç Denetim Faaliyetini Yeterince Bilmemesi Sorunu İç Denetim Faaliyetinde İç Denetçiler Arasında Uygulamada Birliğin Sağlanması ile İlgili Sorunlar Üst Yöneticinin Niteliğinin İç Denetim Faaliyetinde Şeffaflığa Etkisi Sorunu	- Hizmet içi eğitim faaliyetleri ile üst yöneticilere iç denetim faaliyetinin ne olduğunun anlatılması gerekir. Bu kapsamda İDKK'nın her yıl iç denetçilere için düzenlediği eğitim toplantılarına üst yöneticiler de davet edilebilir. - Görüşlerine başvurulmuş iç denetçilerin genelde, ÜİDS'ye aykırı olduğunu bilmelerine rağmen, İDKK tarafından yayınlanan KİDR'in 67. sayfasında yer alan ve kendileri için bağlayıcı olduğunu ifade ettikleri "Bulgunun Rapora Konulup Konulmamasına Karar Verilmesi" tablosuna göre iç denetim raporlarını hazırladıklarını beyan etmeleri, bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Görevinin bağımsızlığının bir sonucu olarak asli görevleri haricinde başkaca görev verilemeyeceği ve yaptırılamayacağı KMYKK ile güvence altına alınan, neredeyse hakimlik güvencesine sahip bir kısım iç denetçilere bağımsızlıkları hatırlatılabilir. - Üst yöneticinin iç denetime bakış açısının yanında, üst yöneticinin niteliği de, iç denetim faaliyetinde ulaşılan bulguların hangilerinin kamuoyu ile paylaşılacağı konusunda, şeffaflığın sınırlarını belirlemektedir. Sistem üst yöneticinin mükemmelliği üzerine kurgulanmıştır. Üst yöneticideki liyakat sorunu, tüm kurumu olduğu gibi iç denetim faaliyetinin etkinliğini de etkilemektedir. Bu sorunun ortadan kaldırılabilmesi için tüm kamu kurumlarında liyakat esaslı istihdama önem verilebilir.

Kamu yönetiminin elindeki bilgi ve belgelerle ilgili vatandaşın kendilerini ilgilendiren konularda ihtiyaç duydukları bilgiye kolaylıkla ulaşabilmeleri ve kamu yönetiminin eylem ve işlemlerinin kamuoyuna açık olması şeklinde tanımlanabilecek şeffaflığın sağlanması, günümüz kamu yönetiminde vatandaşlar açısından hesap verebilirliği sağlama, hukuk devletinin tesisi, bütçe hakkını kullanma, demokrasinin yerleşmesi, kamu görevlileri açısından ise kararlarda meşruiyeti sağlama işlevi görmektedir.



7. SONUÇ

Eldeki kaynakların verimli ve etkin bir şekilde kullanılması, ihtiyaç duyulan alanlarda en doğru kararların alınması geçmişten beri insanoğlunun önemli sorunlarından birkaçı olma özelliğini korumaktadır. Bu sorunları aşmak için, faaliyetlerin olması gereken şekle göre uygun olarak yapılıp yapılmadığının bir başkası tarafından kontrol faaliyeti olarak ortaya çıkan “denetim”, özel sektör için önemli olduğu kadar kamu yönetimi için de önemlidir. Mali ve mali olmayan sonuçların, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecelerini ölçmek suretiyle, elde edilen bulguları kanıtlara dayanarak değerlendiren ve ileride aynı hataların tekrarlanmaması için ilgili yerlere ulaştırılmasını sağlayan sistem ve süreç, “denetim” olarak ifade edilmektedir. Denetim, yönetimin ayrılmaz parçasıdır ve doğal olarak yönetimin olduğu her yerde denetimin de olması gerekir.

Sanayi devrimi sırasında geliştirilen kayıt tutma ve denetim sisteminin, ABD’ye taşınması ve bu sistemin ABD’de yaşanan bir takım krizlerin tekrarlanmaması için çözüm üretmesi, dış denetim mesleğinin gelişmesine katkı sağlamıştır. Geçmişi çok eski olan dış denetime kıyasla, 1941 yılında İç Denetim Enstitüsü’nün (IIA) kurulması ile kurumsal kimlik kazanmış olan yönetim içi denetim yollarından biri olan iç denetim yenidir. Özel sektörün kendi ihtiyaçları kapsamında geliştirdiği iç denetim, daha sonra kamu yönetimine de adapte edilmeye çalışılmıştır. Toplumların siyasal ve sosyal gelişmesine paralel olarak tarihsel süreç içerisinde denetim anlayışında da değişimler yaşanmış ve bu kapsamda geçmişi çok eski olan dış denetime kıyasla yeni olan iç denetim, 2006 yılından itibaren Türk kamu yönetimine adapte edilmeye çalışılmaktadır. Türk kamu yönetimi için yeni bir kavram olan iç denetim, devlet malları muhasebesi ve denetiminin kaynağı olan 1927 tarihli MUK’un 2003 yılında kaldırılması ve yerine KMYKK’nın yasalaşması ve 01/01/2006 tarihinde yürürlüğe girmesi ile Türk hukuk sistemindeki yerini almıştır. Türkiye’de 1980’li yıllara kadar geleneksel kamu yönetimi anlayışının egemen olduğu, 1980’lerin ortalarından itibaren kamu yönetimi anlayışının bir değişim geçirmeye başladığı söylenebilir. Bu süreçte yeni kamu yönetimi (YKY) anlayışı, geleneksel kamu yönetimi anlayışının yerini almaya başlamıştır. YKY’nin geleneksel kamu yönetimi anlayışının yerini almaya başladığı bu süreçte, tedrici bir şekilde yaşanan bu kamu yönetiminde reform çalışmaları kapsamında, hesap verebilirlik ve şeffaflık kavramları kamu sektörü için de önemli hale gelmeye başlamıştır. Klasik denetim yollarının beklentileri karşılayamaması ve geçmiş odaklı teftiştten farklı olarak geleceğe yönelik bir takım danışmanlık ve kuruma değer katma faaliyetini de bünyesinde barındıran iç denetim, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mevzuatımıza girmiştir. Özel sektör için eski bir uygulama olan iç denetimin kamu yönetiminde uygulanması ile kamu mali karar alma süreçlerinde ve kaynak kullanımında etkinliğin sağlanması hedeflenmektedir. Kamu kurumlarında kaynak kullanımında verimlilik ve etkinliğinin sağlanmasında iç denetim, bir amaç değil araçtır. Ancak gerek iç denetim uygulamasının kamu yönetimi için yeni olması ve gerekse iç denetim birimlerinin örgütlenmesi ve yapısal bazı sorunlardan kaynaklı, iç denetimin kamu yönetiminde uygulanması noktasında birçok sorunun ortaya çıktığı görülmektedir. Yeni kamu yönetimi anlayışı olarak kavramlaştırılan bu anlayış değişikliği ile devletin merkezde olduğu anlayıştan, vatandaşın merkezde olduğu bir anlayışa doğru bir kayış başlamıştır. Günümüz yeni kamu yönetimi anlayışı kapsamında, vergi verdiği için hesap soran demokratik değerlere bağlı vatandaş, odak noktası haline gelmiştir. Bu sayede vatandaşlar, hesap sorulan vatandaştan, hesap soran vatandaşa doğru yer değiştirmektedir.

Devlet anlayışında meydana gelen değişimin bir sonucu olarak, yönetim kapsamında karar alma süreçlerine dahil edilen vatandaşın, kamu yönetiminde gerçekleşen eylem ve işlemler hakkında bilgi sahibi olması gerekmektedir. Hesap verebilirliğin temel bir unsuru olan şeffaflığın bir gereği olarak bütçe hakkı kapsamında vatandaşın, devletin idari eylem ve işlemlerine, devletin elindeki bilgi ve belgelere kolayca ulaşabilmesi gerekmektedir. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mevzuatımıza giren ve henüz yeni olan iç denetim faaliyetinin, şeffaflık anlayışı kapsamında yeniden örgütlendirilmesi ve iç denetimin uygulanması ile ilgili bazı yapısal sorunların ortadan kaldırılması, bu hizmet alanının, daha demokratik, daha katılımcı, daha şeffaf olmasına katkı sağlayacaktır. İç denetim faaliyetinde şeffaflığın sağlanması ile demokrasi ve hukuk devletinin gelişimi arasında da bir ilişki vardır. Bu çalışma kapsamında yapılan değerlendirmeler ve geliştirilen öneriler sayesinde, kamu yönetimindeki değişim sürecine hem teorik hem de pratik düzeyde katkı sağlanması amaçlanmıştır.

Vatandaşların kamu kaynaklarını denetleme ihtiyacı, devlet anlayışında meydana gelen değişimler ve hukuk devletinin tesis edilmesine paralel olarak, tarihi süreç içerisinde giderek artmaktadır. KMYKK ile, genel ve katma bütçe uygulamasından vazgeçilerek bütçe kapsamı genişletilmiş, harcama sürecinde görev alan ve hesap verme sorumluluğuyla karşı karşıya olanların, yetki ve sorumlulukları yeniden belirlenerek, bütçe hakkının parlamento tarafından en iyi şekilde kullanılması ve demokrasinin kökleşmesi amaçlanmıştır. Bu süreçte, tedrici bir şekilde yaşanan kamu yönetiminde reform çalışmaları kapsamında, hesap verebilirlik ve şeffaflık kavramları kamu sektörü için de önemli hale gelmeye başlamıştır. Devlet anlayışında meydana gelen gelişmelerin bir sonucu olarak, iç denetim faaliyeti sonucu ulaşılan bulguların şeffaflık kapsamında vatandaşlar ile paylaşılması bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmaktadır. Geleneksel kamu yönetimi kapsamında, gizlilik esasına dayanan bir bürokratik yapılanma yerine esnek, katılımcı, sonuç odaklı, şeffaf ve hesap verebilir alternatif örgütlenmeyi esas alan, vatandaşların taleplerini dikkate alan, yönetenlerle yönetilenler arasındaki ilişkileri yeniden düzenleyen ve insan ilişkilerine verilen değerin yüksek olduğu kamu ve özel sektör ortaklığına dayanan bir yönetim anlayışı olan YKY ve sivil toplum kuruluşlarının da buna dahil olması ile daha iyi bir yönetim anlayışının sergileyeceğinin düşünüldüğü yönetim anlayışı ile karakterize olmuş olan günümüz kamu yönetiminde şeffaflık, YKY anlayışı kapsamında önemli bir ilke olarak ortaya çıkmaktadır. Kamusal mal ve hizmetlerin hesap verilebilirlik anlamında denetlenmesi ve bu denetim sonuçlarının şeffaflık kapsamında vatandaş ile paylaşılması YKY anlayışı kapsamında önemli hale gelmiştir. Dolayısıyla geleneksel kamu yönetiminin aksine, YKY ve yönetim anlayışı kapsamında hesap verebilirliğin temel unsurlarından biri olan şeffaflığın sağlanması önemli bir hale gelmiştir. İnsan hakları, demokrasi ve hukuk devletinin bir gereği, YKY ve yönetim anlayışının bir sonucu olan şeffaflık günümüz dünyasının bir vazgeçilmezi olmakla birlikte, şeffaflık denetim sonucu ulaşılan her şeyin açık bir şekilde göz önünde olması anlamına da gelmemelidir. Diğer yandan denetim sonucu ulaşılan bulgular güvenilir değilse, bunların şeffaflık kapsamında paylaşılmasının da bir anlamı olmadığını ifade etmek gerekir. Bu noktada ulaşılan ve paylaşılan bulguların güvenilirliğinin sağlanabilmesi için, denetimin de denetime açık olması gerekebilir. Devlet anlayışında yaşanan anlayış değişikliği, hesap verebilirliğin temel unsurlarından olan şeffaflık çok daha önemli bir hale getirmiştir. Türkiye’de iç denetim faaliyetini şeffaflık bağlamında ele alınan bu araştırmada aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

Farklı şekillerde tanımlanan şeffaflık kavramından iç denetçilerin ne anladığını belirlemek amacıyla, yöneltilen soruya verilen cevaplar incelendiğinde, belediyelerde, il özel idarelerinde, üniversitelerde, bakanlıklarda ve genel müdürlük ve diğer kurumlarda görevli iç denetçilerin farklı tanımlar yaptıkları görülmüştür.

Buna göre Belediyelerde görevli iç denetçiler şeffaflığı:

- kurumun faaliyetleri ile ilgili denetim raporlarının halka açıklanması,
- siyasi iradenin rengine göre, içeriği ve etkinliği değişen bir kavram,
- var olan her şeyin doğal olması, olduğu gibi bilinmesi ve farklı gösterilmemesi,
- yapılan her türlü faaliyetle ilgili bilgilerin, kamuoyuna düzenli şekilde aktarılması ve kamuoyunun bilgilendirilmesi,
- vatandaşların, kurumdaki iş ve işlemlere kolaylıkla ulaşılabilmesi, haberdar olması,
- bütçe verilerinin ve raporlardaki bulguların halka duyurulması,
- yönetim ve denetimin birbiriyle görüş alışverişinde bulunması,
- yönetimin katılımcı şekli ile yapılması,

şeklinde tanımlamışlardır.

İl özel idarelerinde görevli iç denetçiler şeffaflığı:

- sene başında hazırlanan stratejik planların, yıllık programların, yatırım programlarının, faaliyet programlarının, sene sonunda halka bildirilmesi, dolayısı ile idarenin iş ve işlemlerinden vatandaşın haberdar edilmesi,
- kurumda yapılan hizmetlerin herkese açık olması,

şeklinde tanımlamışlardır.

Üniversitelerde görevli iç denetçiler şeffaflığı:

- yurttaşlık bilinciyle ilgili bir kavram olarak, tabandan gelen bir yönetim anlayışının sonucu, yöneticinin yönetilenlere hesap vermek zorunda hissetmesi ve bu anlayış içinde hareket etmesi,
- her kararın, vergi vererek onu finanse eden, yurttaşın açıklanması ve böylece meşruiyet kazanması,
- kamu yönetiminde yapılan işlemlerin, alınan kararların, topluma açık bir şekilde yapılması,
- yukarıdan aşağıya olduğu kadar, aşağıdan yukarıya da bir veri akışının söz konusu olduğu iki yönlü bir süreç olarak değerlendirilebilecek yönetim kapsamında mali ve mali olmayan her konuda yurttaş iradesinin yönetime yansması,
- tamamen açık olma ve hesap verebilirlik,
- ben yaptım oldu şeklinde değil de, paydaşlar dediğimiz, üçüncü şahısların toplumun diğer bireylerinin, kamunun yaptığı iş ve eylemlerle ilgili bilgi sahibi olmasını sağlamak ve olumsuz bir durumda da bunun gereği neyse yapmak,
- bulguları üst yönetim ve denetlenen birim ile paylaşmak,
- hesap verilebilirlik kapsamında, milli güvenlikle ilgili olmayan bütün bilgileri kamuoyu ile paylaşmak,
- hizmetten yararlananların, kamu yönetimi ile alakalı kendini ilgilendiren her konuda bilgi sahibi olabilmesi,
- bulguların herkes tarafından görülebilir, anlaşılabilir olması, saklanmaması, açık ve net olması,

- kurumun faaliyetlerinin kamuoyu ile paylaşılması ile ilgili olup, mevzuatta yazılı olan ve fakat çok fazla uygulanmayan bir kavram,
 - çok da tabana inmeden iyi niyetle kurum hakkında bilgi sahibi olmak isteyenlerle, kurum bilgilerinin paylaşılması,
 - bilgi edinme faaliyetlerinin kamuoyu ile paylaşılması,
 - yönetimin, kuralları açık olan faaliyet sonuçlarını vatandaşlar ile paylaşması, vatandaşın haberdar olması,
 - mevzuatta olan fakat uygulamada olmayan şey,
- şeklinde tanımlamışlardır.

Bakanlık ve genel müdürlükte görevli iç denetçiler şeffaflığı:

- kamu yönetiminin hesap verilebilirliği anlamında, işlemlerin ve harcamaların kamuoyundan saklanmaması ve kamuoyunun periyodik olarak bilgilendirilmesi,
 - bilgi teknolojileri alanındaki stratejik bilgiler dışında, kurumu zafiyete uğratmayacak ve kurumun özelini de ortaya koymayan bilgilerin kamuoyu ile paylaşılması,
 - kendilerini ilgilendiren tüm karar ve sonuçlar hakkında, ilgili tarafların bilgilendirilmesi,
 - ilgili kurumların/vatandaşın, kendilerini ilgilendiren konularda, ihtiyaç duydukları bilgiye kolaylıkla ulaşabilmeleri,
 - kamu hizmeti yapan idarenin, yaptığı hizmetin sonuçlarından halkı haberdar etmesi,
- şeklinde tanımlamışlardır.

Tüm cevaplar birlikte değerlendirildiğinde şeffaflık kavramının çok farklı şekilde tanımlandığı görülebilmektedir. Görüşme gerçekleştirilen iç denetçiler, şeffaflık kavramının tanımını yaparken, her birinin şeffaflık kavramının literatürdeki anlamının farklı yönleri üzerinde durduğu görülmektedir. Şeffaflık kavramının ağırlık olarak hesap verilebilirlik bağlamında tanımlarının yapıldığı gibi denetim, demokrasi, hukuk devleti, bütçe hakkı, açıklık kavramları üzerinden de şeffaflık tanımının yapıldığı görülmektedir. Türkiye’de iç denetim faaliyeti kapsamında görev yapan iç denetçilerin şeffaflık algıları ile ilgili farklılıklar vardır. Şeffaflığı il özel idaresinde görevli iç denetçiler performans şeffaflığı üzerinden, belediye, üniversite, bakanlık ve genel müdürlükte görevli iç denetçiler performans ve mali şeffaflık üzerinden tanımlamışlardır. İç denetçiler arasında ağırlıklı olarak performans ve mali şeffaflık algısının var olduğu görülmektedir. İç denetçilerce şeffaflık kavramının ağırlık olarak hesap verilebilirlik bağlamında değerlendirildiği görülmekle birlikte, demokrasi, hukuk devleti, bütçe hakkı, yeni kamu yönetimi, yönetişim, denetim, denetişim, açıklık kavramları üzerinden de şeffaflıkla ilgili değerlendirmeler yapılmıştır. Literatürdeki şeffaflık anlayışı ile karşılaştırıldığında, iç denetçilerin birbirlerinden farklı ama birbirlerini tamamlayan bir şeffaflık anlayışına sahip oldukları görülmektedir. Belediyelerde görevli iç denetçiler, şeffaflık kapsamında kurumun faaliyetleri ile ilgili kamuoyuna düzenli şekilde aktarılmasının gerektiğini ancak belediyelerde bunun sağlanamadığını, kamu hizmetinin yerine getirilmesi noktasında şeffaflığın sağlanması gerektiğini, YKY ve yönetişim anlayışı kapsamında şeffaflığın önemli olduğunu ancak üst yönetici ile uyum sağlanmadığı durumlarda iç denetim faaliyetinde şeffaflığın sağlanamadığını ifade etmişlerdir. Dolayısı ile belediyede görevli iç denetçiler, iç denetim faaliyetinde şeffaflığın sağlanmasındaki en büyük engelin, üst yöneticilerin tutum ve davranışları olduğunu düşünmektedirler. İl özel idaresinde görevli iç denetçiler şeffaflık kapsamında, stratejik planların, yıllık programların, yatırım programlarının,

faaliyet programlarının, sene sonunda halka bildirilmesi gerektiğini ifade etmişler ancak üst yöneticinin iç denetim faaliyetine gereken önemi vermemesi nedeniyle bunun sağlanması konusunda sorun yaşadıklarını ifade etmişlerdir. Üniversite, bakanlık ve genel müdürlükte görevli iç denetçiler yurttaşlık bilinci ile ilgili bir kavram olarak niteledikleri şeffaflığın sağlanmasında, KMYKK'nın çıkarılmasının başlı başına bir devrim olduğunu ve zaman içerisinde sorunların ortada kalkacağını ifade etmişlerdir. Literatüre daha hakim oldukları görülen, özellikle üniversite ve bakanlıkta görevli iç denetçiler şeffaflığı daha detaylı bir şekilde tanımlamışlardır. Belediye, il özel idaresi, üniversite, bakanlık ve genel müdürlükte görevli iç denetçilerin şeffaflık ile ilgili algılarının teorik düzeyde kaldığı, üst yönetici kaynaklı sorunlar nedeniyle, uygulamada çoğunlukla karşılığı olmayan bir konu olduğu tespit edilmiştir. Teorik olarak şeffaflığın ne olduğunun bilmelerine rağmen, iç denetçilerin büyük çoğunluğunun YKY ve yönetim anlayışının gerektirdiği şeffaflık anlayışına sahip olmadıkları gözlemlenmiştir. HMB'de vergi denetmeni, milli emlak denetmeni ve muhasebe denetmeni iken özlük haklarının HMB'nın sunduğu imkanlardan çok daha iyi olması nedeniyle iç denetçi kadrolarına geçen, emekliliğine kısa bir süre kalan iç denetçiler, daha sonra HMB'nın vergi denetmeni, milli emlak denetmeni ve muhasebe denetmeni kadrolarını “vergi müfettişi” olarak birleştirmesi ve özlük haklarını çok daha fazla iyileştirmesi nedeniyle aldıkları kararı sorguladıklarını ve imkan olursa geri dönmeyi düşündüklerini ifade etmişlerdir. Sırf özlük haklarının daha iyi olması nedeniyle emekliliğine yakın bir süre kalan görevlilerin iç denetçi kadrolarına geçiş yapmalarının iç denetçilerin bir kısmı tarafından sorgulandığı görülmüştür. KMYKK'ya 03/04/2013 tarihinde eklenen geçici 21 inci maddeye göre, iç denetçi kadrolarına naklen atanabileceklerle ilgili “kırk yaşını doldurmamış olma” şartı, bu kapsamda değerlendirilebilir.

Türkiye’de iç denetim faaliyeti kapsamında görev yapan iç denetçilerin, iç denetim mevzuatına hakim olmaları nedeniyle, “iç denetim faaliyeti algıları” ile ilgili bir farklılık yoktur. Görüşme gerçekleştirilen iç denetçiler, iç denetim faaliyetinin ne olduğunu ve kuruma nasıl değer katacağını bilmekle birlikte, bu faaliyette etkinliğin sağlanması konusunda farklı sorunlarla karşılaştıklarını ifade etmişlerdir. Belediyede, il özel idaresinde, üniversitede, bakanlık ve genel müdürlükte görevli iç denetçiler benzer şekilde iç denetimi sadece mali denetimle sınırlı olmayacak şekilde, kurumdaki eylem ve işlemlerin hukuka uygun olduğu ile ilgili, hukuka uygunluk, sistem, performans ve bilgi teknolojileri denetimi gibi çeşitli denetimler yaparak, kuruma değer katan, kaynakların ekonomik, etkili ve verimli kullanıldığı konusunda, hazırlanan raporlar ve danışmanlık faaliyeti ile üst yöneticiye rehberlik yapma faaliyeti şeklinde tanımlamışlardır.

İç denetim birimlerinin teşkilatlanma ve hizmet sunumu bakımından karşılaştıkları sorunlar farklılık göstermektedir. Belediyede görevli iç denetçilere göre en büyük sorun, iç denetim biriminin özlük hakları ve sorumluluk anlamında denetlediği üst yöneticiye bağlı olmasıdır. Diğer taraftan çok büyük yetkilerle donatılmış belediye başkanlarının iç denetimin ne olduğu konusunda yeterli bilgiye sahip olmaması ve iç denetçilerin görevlerini yerine getirirken bağımsız ve tarafsız çalışmalarını engelleme gayreti içinde olmaları da başka sorun olarak ifade edilmektedir. İl özel idaresinde görevli iç denetçilere göre en büyük sorun, üst yöneticilerinin ilin valisi olmasına rağmen, il özel idaresi genel sekreterin üst yönetici gibi davranmaya çalışmasıdır. Diğer yandan iç denetim raporlarının gereğinin yerine getirilmesi noktasında valinin tavrının önemli olması da bir başka sorun olarak ortaya çıkabilmektedir. Üniversitede görevli iç denetçilere göre, üst yöneticilerin iç denetimin

içeriğinin ne olduğunu, kuruma nasıl değer katacağını bilmemesi bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Bu durumun iç denetim biriminin kurumdaki teşkilatlanması üzerinde de olumsuz etkileri olmaktadır. Bakanlıkta görevli iç denetçilere göre, iç denetçilerin hem sorumluluk hem de özlük hakları bakımından denetledikleri üst yöneticiye bağlı olmaları bir sorun olarak ortaya çıkarken, diğer yandan da çoğu teftiş kökenli iç denetçinin iç denetimin bir boyutu olan mali denetime ağırlık vermek istemeleri bir başka sorun olarak ortaya çıkmaktadır.

İkincil görevleri kurul üyeliği olan 7 üyeden oluşan İDKK'nın, kurumsal temsil kapasitesinin ve etkinliğinin artırılması için, iç denetim konusunda uzman, birincil görevleri kurul üyeliği olan üyelerden oluşması sağlanabilir. Diğer yandan İDKK'nın, DDK'ya veya Sayıştay'a bağlanmaması konusunda sonuçları aynı olan iki farklı bakış açısı ortaya konulabilir. Zira, Sayıştay ile merkezi idare arasındaki ilişki ile DDK ile merkezi idare arasındaki ilişki çok farklıdır. İDKK'nın devlet idaresinin merkez teşkilatı içinde ilk sırada yer alan Cumhurbaşkanına bağlı olarak faaliyet yürüten DDK'ya bağlanması ile kamuda hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık esasları çerçevesinde, kamu idarelerinin etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak çalışması ve kamu kaynaklarının öngörülen amaç, hedef, kanunlar ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olarak elde edilmesi, muhafaza edilmesi ve kullanılması için Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) adına denetim görevini yürüten Sayıştay'a bağlanması durumunda farklı sorunlarla karşılaşılabilir. Burada temel sorunlardan biri, iç denetim faaliyetinin nasıl daha fazla şeffaf hale getirileceğidir. İDKK'nın şeffaflık kapsamında yönetim dışı denetim türlerinden biri olan Sayıştay'a veya doğrudan Cumhurbaşkanlığına bağlı üst denetleme organı olan DDK'ya bağlanması hem iç denetimin işleyişinde hem de görev ve yetkilerinde birtakım sorunlara neden olabilir. YKY ve yönetim anlayışı kapsamında iç denetim faaliyetinde uygulamada etkinliğin sağlanması için görev ve yetkilerin Cumhurbaşkanına bağlı olarak faaliyet yürüten DDK'ya veya TBMM adına denetim yapan Sayıştay'a bağlanması yerine, yönetim dışı denetim birimleri dış denetime devam ederken, iç denetim kapsamında yönetim içi denetim devam edebilir. Bu sayede iç denetim ve dış denetim birbirini kontrol de (check) edebilir. İç denetim faaliyetinde şeffaflığın sağlanmasında ortaya çıkan bir başka sorun da, neredeyse hakimlik güvencesine sahip iç denetçilerden bazılarının bu yetkilerini çeşitli gerekçelerle kullanmamasıdır. Görevinin bağımsızlığının bir sonucu olarak asli görevleri haricinde başkaca görev verilemeyeceği ve yaptırılamayacağı KMYKK ile güvence altına alınan, neredeyse hakimlik güvencesine sahip iç denetçilere bağımsızlıkları, İDKK tarafından hatırlatılabilir. İç denetçilerin bağımsızlığı ile ilgili olan bu durumun düzeltilmesi gerekir. KMYKK ve UİDS'ye göre, iç denetim işlerinin yapılması ve sonuçların raporlanması konularında iç denetçilerin her türlü müdahaleden uzak ve serbest olması gerekir. Buna rağmen üst yönetici, iç denetim raporunda nelerin yer alacağı konusunda belirleyici olabilmektedir. Zira, İDKK tarafından yayınlanan ve iç denetçiler için rehber niteliği taşıyan KİDR'de yer alan düzenlemeye göre, üst yöneticinin iç denetim biriminin görüşüne katılmayıp, denetlenen birimin görüşüne katılması durumunda, iç denetim faaliyeti kapsamında ortaya çıkan "bulgu" hiçbir şekilde iç denetim raporunda yer almamaktadır. Bu kapsamda iç denetim faaliyeti sırasında bulunan bulguların iç denetim raporunda yer alıp almaması hususunun üst yöneticinin takdirine bırakılması, görevlerini her türlü müdahaleden uzak, serbest ve uluslararası standartlara uygun şekilde yapması gereken iç denetçiler için iç denetim raporlarına müdahale anlamı taşımakta ve sorun teşkil etmektedir. KİDR'deki ifadenin, UİDS'nin esas alınarak düzeltilmesi ve İDKK tarafından uygulamada birliğin sağlanması gerekmektedir.

Türkiye’de iç denetim faaliyetinde, YKY ve yönetim anlayışının gerektirdiği kadar şeffaflık söz konusu değildir. Araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen kurumlar arasında şeffaflık konusunda en mukavemet gösteren kurum belediyelerdir. Bunun çeşitli sebepleri olmakla birlikte en önemli sebebi, denetlenmeye alışık olmayan belediyelerdeki geçmişten gelen kurum kültürü ve belediye başkanlarına mevzuatın verdiği geniş yetkililerdir. Diğer yandan araştırma kapsamında görüşme gerçekleştirilen kurumlar arasında şeffaflık konusunda en az mukavemet gösteren kurum ise üniversitelerdir. Bunun en önemli sebebi, teftiş birimi olmayan üniversitelerde iç denetim biriminin büyük bir boşluğu doldurmuş olmasıdır. Bu kapsamda diğer kurumlarla karşılaştırıldığında, iç denetim biriminin kurumca kabullenilmesi ve iç denetim raporlarının gereğinin yapılması konusunda, üniversitelerin diğer kurumlara göre daha az mukavemet gösterdiği söylenebilir. Gizlilik ve resmi sır esasına göre geleneksel kamu yönetimi anlayışını benimseyerek örgütlenmiş Türk kamu yönetiminin, hesap verebilirliğin ve şeffaflığın önemli olduğu YKY ve yönetim anlayışını benimsemesi için bir zihniyet dönüşümüne ihtiyaç vardır. Bu sürecin en önemli araçlarından biri de eğitimidir.

Sonuç olarak 1970’ler sonrası, gerek küreselleşme ve gerekse Avrupa Birliği rüzgarlarının etkisi ile ortaya çıkan yeni gelişmeler kamu yönetiminde de ciddi değişikliklere zemin hazırlamış, YKY anlayışı olarak kavramlaştırılan, devlet anlayışındaki değişik ile hesap soran bir devlet anlayışından hesap veren bir devlet anlayışına, devletin merkezde olduğu anlayıştan, yurttaşın merkezde olduğu bir anlayışa doğru bir kayış başlamıştır. Bu geçiş süreci ile birlikte geleneksel kamu yönetimi yerini YKY anlayışına bırakmakta, kamuda karmaşık hiyerarşik yapıyı dikey örgütlenmeden yatay örgütlenmeye, hantal ve verimsiz bir kamu ekonomisinden, verimliliği ve etkinliği ön plana çıkaran, katılımcı ve çoğulcu demokrasiyi hedefleyen bir kamu yönetimi anlayışına doğru bir kayış başlamıştır. YKY anlayışı kapsamında kamu ekonomisi hızla küçülürken, piyasa ekonomisi temelli ve müşteri odaklı bir anlayışa geçiş yaşanmış, kamu yönetiminin de özel sektör mantığı çerçevesinde yönetilmesi amaçlanmıştır.

Verimlilik ve performansa göre değerlendirme, kamu yönetiminde de önemli hale gelmiş, YKY anlayışı kapsamında minimal devlet anlayışı ve piyasa ekonomisi mekanizması tekniklerine uygun bir kamu yönetimi uygulaması benimsenmiştir. Özel sektörün güçlü olmadığı az gelişmiş ülkelerde, YKY anlayışının, az gelişmiş ülkelere göre yeniden düzenlenmiş hali olan yönetim ve iyi yönetim gündeme gelmiş, katılım, hakkaniyet, sorumluluk, katılımcı demokrasi, desantralizasyon, hukukun üstünlüğü, kamu yararı, yolsuzlukla mücadele, hesap verilebilirlik ve şeffaflık gibi ilkeler kamu hizmetinin sunulmasında önemli hale gelmiştir. Bu konuda Türk kamu yönetimi için en somut uygulama, klasik denetim yollarının ihtiyacı karşılayamaması nedeniyle, Devlet mallarının muhasebesi ve denetiminin kaynağı olan ve 80 yıla yakın süredir kullanılan, 26/05/1927 tarihli MUK kaldırılarak yerine 24/12/2003 tarih ve KMYKK çıkarılmış olmasıdır. KMYKK ile Türk kamu yönetimi mevzutuna giren iç denetim faaliyeti ile özel sektör için önemli olan hesap verilebilirlik ve şeffaflık kavramlarının, Türk kamu yönetimi içinde önemli hale gelmeye başladığı bir değişim süreci yaşanmıştır. İç denetim faaliyeti kapsamında hesap verebilirliğin temel unsurlarından biri şeffaflıktır. Türk kamu yönetimi açısından gizlilik ve resmi sır esasını benimsemiş üst yöneticilerce, beraberinde bir zihniyet değişimini de gerektirdiği için kabullenilmesi zor olan, şeffaflığın sağlanması konusunda birçok sorun vardır. Bu araştırma kapsamında belediye, üniversite, bakanlık ve genel müdürlükte görevli iç denetçilerin, Türkiye’de iç denetim faaliyetinde şeffaflık algısı ile ilgili olarak mali

şeffaflığı ve performans şeffaflığını esas alarak, şeffaflık kavramını tanımladıkları görülmektedir. Türkiye’de iç denetim faaliyetinde YKY ve yönetim anlayışının gerektirdiği kadar şeffaflığın sağlanamadığı bu araştırma kapsamında tespit edilmiştir. Diğer yandan şeffaflığın sağlanamaması konusunda belediye, il özel idaresi, üniversite, bakanlık ve genel müdürlükte görevli iç denetçilerin karşılaştıkları sorunlar ve bu sorunlara getirdikleri çözüm önerileri bakımından farklı yaklaşımlar içerisinde oldukları tespit edilmiştir. Şüphesiz her alanda şeffaflık da doğru değildir.

Bu çalışmada, iç denetim faaliyeti ve raporlarının şeffaf olmasının - ya da yeterince şeffaf olmamasının - Türk kamu yönetimi sisteminin sorunlarına çözüm getirip getirmeyeceği problematiği üzerine yoğunlaşmıştır. Kısaca, niteliği gereği tamamen açık bir şekilde yürütülemeyeceği kabul edilebilen iç denetim faaliyeti, kanunlarla korunan devletin güvenliği ve bazı kişisel bilgiler dışında şeffaf olabilir. Bu çalışmanın sonucunda kısaca, KMYKK gereği yapılan iç denetim faaliyetinin uygulamada YKY ve yönetim anlayışının gerektirdiği kadar şeffaf olmadığı sonucuna varılarak, temel araştırma sorusuna cevap verilmektedir. İç denetim faaliyet sonuçlarının, sınırları iyi ayarlanmak kaydı ile şeffaflık kapsamında kamuoyu ile paylaşılması doğru olacaktır. İç denetim faaliyetinde şeffaflığın sağlanması konusunda iç denetim biriminin teşkilatlanması ve hizmet sunumuna ilişkin sorunların çözümü için Türk kamu yönetiminde bir zihniyet dönüşümünün sağlanması şarttır. Bu kapsamda, üst yöneticilere mevzuat gereği yapmaları gereken görev hatırlatılarak, iç kontrol sistemi kurmamış idarelerin bütçelerinde %5 kesinti yapılabilir, ISO 9001 kalite güvence belgeleme sistematigindeki standartlarda olduğu gibi kurumlar için iç kontrol standartları da açıkça belirlenebilir, mevcut hali ile birçok fonksiyonunu yerine getirmeyen belediyelerdeki iç denetim birimleri kaldırılabilir, İDKK’nın, iç denetim konusunda uzman, birincil görevleri kurul üyeliği olan üyelerden oluşması sağlanabilir, iç denetçiler üst yöneticiye bağlı olarak görev yapmakla birlikte özlük hakları bakımından İDKK’ya bağlı olabilir. Şüphesiz bunlar dışında en önemli olan eğitimidir. KMYKK’nın kabul edilmiş olması bile, kamu yönetiminde şeffaflığın sağlanması açısından tek başına devrim niteliğinde olmakla birlikte tüm sorunları mevzuatta yapılacak değişiklik ile çözmek mümkün değildir. Diğer taraftan iç denetim faaliyetinde şeffaflığın sağlanması ile demokrasi ve hukuk devletin gelişimi arasında bir ilişki vardır. İç denetim faaliyeti kapsamında şeffaflığın sağlanamaması ile ilgili yapısal problemlerin yanında üst yönetici ve iç denetçi kaynaklı sorunlar da vardır. Bu kapsamda eğitimin önemine ve insan unsuruna vurgu yapılabilir. Kurumlarda iç kontrol sisteminin kurulamamış olması, iç denetim faaliyetinde etkinliğin sağlanamamasının nedenlerinden biri olarak ortaya çıkmaktadır. İç kontrol sistemi ve iç denetim, birbirinin ayrılmaz parçalarıdır. İç kontrol sisteminin iç denetimi beslediği ve desteklediği göz önünde bulundurulduğunda, bu konudaki eksikliklerin giderilmesinin önemi zaman içinde daha iyi anlaşılacaktır. Türk kamu yönetimi için yeni olan iç denetim faaliyetinde şeffaflık ile ilgili akademik çalışmalar, üst yönetici kaynaklı, iç denetçi kaynaklı ve yapısal birçok sorunun yaşandığı iç denetim faaliyetinde etkinliğin ve şeffaflığın sağlanmasına katkı sağlayacaktır.

KAYNAKLAR

- ABDİOĞLU, H. (2008), “İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımları”, Sayıştay Dergisi, (68), ss. 91-103.
- ACAR, M. , ÖZGÜR, H. (Ed.), (2003), “Çağdaş Kamu Yönetimi I”, Nobel Yayınevi, İstanbul
- _____, (2004), “Çağdaş Kamu Yönetimi II”, Nobel Yayınevi, İstanbul
- ADİLOĞLU, B. (2011), “İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri”, Türkmen Yayınevi, İstanbul
- AKBULUT, Ö. Ö., ÖZGEN, H.M., FINDIK, D., SEYMENOĞLU, Ö., ALMIŞ, O. (2012), “Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim”, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını, Ankara
- AKCAGÜNDÜZ, E. (2010), “Kamu Tercih Teorisi ve Türkiye Üzerine Olan Etkisi Üzerine Bir İnceleme”, Ekonomi Bilimleri Dergisi, 2(2), ss. 29-35.
- AKDOĞAN, A.A. (2008), “Türk Kamu Yönetimi ve Avrupa Birliği”, , Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını, Ankara
- _____, (2010), “Avrupa Birliği Uyum Sürecinde Türk İhale Rejiminin Şeffaflık Açısından Değerlendirilmesi”, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul
- AKSOY, Ş. (2003), “Yeni Sağ ve Devletin Değişimi”, Türkiye’de Kamu Yönetimi (Ed. Burhan Aykaç, Şenol Durgun ve Hüseyin Yayman), Yargı Yayınları, Ankara.
- AKSOY, M. (2008), “Kamuda İç Kontrol & İç Denetim”, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara
- AKSOY, Ş., ÜSTÜNER, Y. (Ed.), (2007), “Kamu Yönetimi – Yöntem ve Sorunlar”, Nobel Yayınevi, İstanbul
- AKTALAY, A., (2011), “Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı Çerçevesinde, Merkezden Yönetim ve Yerinden Yönetim Arasındaki Denetim İlişkisi”, Legal Kitapevi, İstanbul
- AKTAN, C.C., (2006), “Kamu Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme”, Seçkin Yayınevi, Ankara
- AKTAŞ, R. (2007), “İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi”, Mali Hukuk Dergisi, 22 (132), ss. 39-47.
- AL, H. (2008), “Yeni Kamu Yönetimi”, Değişim Yayınları, İstanbul
- ALICI, O. (2006), “Mahalli İdarelerde İç Denetçi Atamaları”, Beklenen Mahalli İdareler Dergisi, 16 (148), ss. 47-52.
- ALTINTAŞ, A., TÜRKYENER, C.M. (2012), “Kamu Yönetiminde Dönüşüm ve Sayıştay Mali Denetimi”, Akara Yayınevi, Ankara
- ALTUNTEK, N.S. (2009), “Yerli’nin Bakışı, Etnografya: Kuram ve Yöntem”, Ütopya Yayınevi, Ankara
- ARSLAN, A. (2006), “İç Denetim ile İlgili Olarak Yapılan İkincil Mevzuat Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi”, Mali Hukuk Dergisi, 21 (126), ss. 62-67.
- _____, (2012), “Mahalli İdarelerde Mali Denetim”, Seçkin Yayınevi, Ankara
- _____, (2015), “Kamu Harcama Klavuzu”, Yazarın Şahsi Yayını (Hermes Matbaacılık), Ankara
- ARSLAN, M.C. (2015), “İç Denetim – Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları”, Marmara Belediyeler Birliği Kültür Yayınları, İstanbul
- ASLAN, B. (2010), “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, Sayıştay Dergisi, (77), ss. 63-86.

- ASLAN, O.E. (2005), “Kamu Personel Rejimi – Statü Hukukundan Esnekliğe”, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını, Ankara
- AVCI, M.A. (2008), “Türkiye’de ve Dünya’da Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık Kavramının Gelişimi ve Önemi”, Maliye V Hukuk Yayınları, Ankara
- AYDIN, A.H. (2010), “Yerel Siyaset Yazıları”, Seçkin Yayınevi, Ankara
- _____,(2012), “Gündeme Dair”, Sakınmaz Ofset, Kahramanmaraş
- _____,(2018a), “Kamu Yönetimine Giriş”, Seçkin Yayınevi, Ankara
- _____,(2018b), “Türk Kamu Yönetimi”, Seçkin Yayınevi, Ankara
- _____,(2018c), “Yönetim Bilimi – Fonksiyonlar-Teoriler-Yaklaşımlar”, Seçkin Yayınevi, Ankara
- AYDIN, A.H. , TAŞ, İ.E. (2013), “Halkla İlişkiler”, Seçkin Yayınevi, Ankara
- AYDIN, A.H. , TAŞ, S., ADIGÜZEL, S. (Ed.), (2008), “Bölgesel Sorunlar ve Türkiye – Sorunlar – Tehditler – Fırsatlar”, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Yayını, Kahramanmaraş
- AYDIN, M.Ş. (2012), “Ahlaki Şeffaflık”, Diyanet Dergisi, (254), 24-27.
- AVKAR, A. (2019), “Yöneticilerin Algılamalarına Dayalı ISO 9001 Kalite Güvence Sistemindeki 2015 Revizyonu Üzerine Keşifsel Bir İnceleme”, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir
- BAKTIR, M. (2006), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Sorumlular, Sorumluluklar ve Yaptırımlar”, Mali Klavuz Dergisi, 8 (32), ss. 49-52.
- BALCI, A. (2005), “Bürokrasi - Demokrasi İlişkisi ve Hesap Verebilirlik Yaklaşımı”, Hacettepe Üniversitesi İİBF Dergisi, 23 (1), ss. 313-338.
- BALCI, A. , NOHUTÇU, A., ÖZTÜRK, N.K., COŞKUN, B. (Ed.), (2008), “Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar - Sorunlar, Tartışmalar, Çözüm Önerileri, Modeller, Dünya ve Türkiye Yansımaları
- BALTA, Z. (2006), “İç Denetçilik Mesleği”, Mali Klavuz Dergisi, 8 (31), ss. 53-67.
- BALTACI, M. ve YILMAZ, S. (2006), “Yerel Yönetimlerde İç Kontrol ve İç Denetim”, 2 (16), ss. 949-973.
- BARAZ, B. (2007), “Kurumsal Yönetişim Çerçevesinde Şeffaflık Anlayışı”, İktisat, İşletme ve Finans Dergisi, 22 (259), ss. 85-98.
- BAYAR, D. (2008), “Mali Sorumluluk Nedir?”, Mali Hukuk Dergisi, 23 (138), ss. 7-17.
- BECKER, H.S. (2015), “Mesleğin İncelikleri, Sosyal Bilimlerde Araştırma Nasıl Yürütülür”, Heretik Yayınevi, Ankara
- _____,(2016), “Sosyal Bilimcilerin Yazım Çilesi, Yazımın Sosyal Organizasyonu Kuramı”, Heretik Yayınevi, Ankara
- BENNİS, W., GOLEMAN, D., O'TOOLE, J., BIEDERMAN, P.W. (2010), “Şeffaflık”, Optimist Yayın Dağıtım, İstanbul
- BENTON, T., CRAİB, I. (2008), “Sosyal Felsefe Bilimi”, Sentez Yayınevi, Bursa
- BEZİRCİ, M., KARASAOĞLU, F. (2011), “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi , 11 (21) , ss. 571-592 .
- BİLGE, S., KIRACI, M. (2010), “Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler : Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma”, Gazi Kitabevi, Ankara
- BİRİCİKOĞLU, H. ve GÜLENER, S. (2008), “Hesap Verebilirlik Anlayışındaki Değişim ve Türk Kamu Yönetimi”, Türk İdare Dergisi, 80 (459), ss. 203-225.
- BOZKURT, C. (2007), “5018 Sayılı Yasayla Getirilen İç Denetim Sistemi ve Teftiş Kurulları”, Gümrük Dergisi, 16 (61), ss. 53-65.

- BRUBAKER, R. (2009), “Fransa ve Almanya’da Vatandaşlık ve Ulus Ruhu”, Dost Kitabevi, Ankara
- BULUT, M. (2007a), “Türk Kamu Mali Yönetimi Açısından Sayıştay’ın İç Denetimdeki Rolü ve İç - Dış Denetim Koordinasyonu”, Sosyal Güvenlik Dünyası Dergisi, 10 (45), ss. 108-111.
- _____, (2007b), “Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Kontrol Bağlantısı”, Sosyal Güvenlik Dünyası Dergisi, 9 (43), ss. 92-95.
- CABUR, K. (2006), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Kanunu Kapsamında Yaptırımlar ve Yetkili Merciler”, Mali Klavuz Dergisi, 8 (31), ss. 134-138.
- CABUR, K. (2006), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Sorumlular, Sorumluluklar ve Yaptırımlar”, Mali Klavuz Dergisi, 8 (32), ss. 134-138.
- CAN, İ., ŞENGÖZ, Y., AYDIN, F. (2015), “Mali Yönetim ve Denetim”, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara
- CANDAN, E. (2008a), “Kamuda İç Kontrol Algılamaları ve Uygulamadaki Sorunlar Hakkında Bir Değerlendirme 2”, Mali Hukuk Dergisi, 23 (137), ss. 50-57.
- _____, (2008b), “Kamuda İç Kontrol Algılamaları ve Uygulamadaki Sorunlar Hakkında Bir Değerlendirme 1”, Mali Hukuk Dergisi, 23 (136), ss. 29-38.
- _____, (2009), “Kamuda İç Kontrol Algılamaları ve Uygulamadaki Sorunlar Hakkında Bir Değerlendirme 3”, Mali Hukuk Dergisi, 24 (141), ss. 5-25.
- CRAM, L. (2001) “Governance ‘to Go’: Domestic Actors, Institutions and the Boundaries of the Possible”, Journal of Common, Market Studies, (4), ss. 595–618.
- CRESWELL, J.W. (2017), “Nitel Araştırmacılar İçin 30 Temel Beceri”, Anı Yayınları, Ankara
- ÇARKÇI, A. (2008), “Yeni Kamu Yönetimi Çağında Türkiye’de Girişimci Bürokrasi ve Girişimci Bürokratlar”, Erguvan Yayınevi, İstanbul
- ÇELİK, N., BEDÜK, A. (2014), “Vekalet Teorisi Yaklaşımı İle İşlem Maliyeti Arasındaki İlişki”, Sakarya İktisat Dergisi, 3(1), ss.43-67.
- ÇEVİK, H.H. (2010), “Kamu Yönetimi”, Seçkin Yayınevi, Ankara
- ÇEVİKBAŞ, R. (2011), “Türkiye’de İç Denetim Kurumu”, Türk İdare Dergisi, 83 (471-472), ss. 47-67.
- ÇİRAY, U. (2012), “Sosyal Güvenlik Kurumunun İç ve Dış Denetimi, 5018 ve 6085 Sayılı Kanunlara Göre Kurumun ve Sorumluların Hak ve Yükümlülükleri”, Sosyal Güvenlik Dünyası Dergisi, 15 (78), ss. 53-60.
- ÇOLAK, H.B. (2006a), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun Mali Sistemimize Getirdikleri”, Beklenen Mahalli İdareler Dergisi, 16 (145), ss. 28-50.
- _____, (2006b), “5018 Sayılı Yasa, Kamu Mali Yönetimimize Neler Getiriyor-2”, Vergi Sorunları Dergisi, (217), ss. 110-123.
- _____, (2008), “Son Değişiklikleriyle Birlikte Konu Anlatımlı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ev Kontrol Kanunu”, Yazarın Şahsi Yayını (Ümit Ofset), Ankara
- ÇÖLGEZEN, Ö. (2006), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Bütçeleme Sisteminde Meydana Gelen Değişiklikler”, 25 (294), ss. 135-140.
- _____, (2010), “Şeffaflık ve Bilgi Değişimi”, Vergi Dünyası Dergisi, 29 (344), ss. 101-106.
- ÇUKURÇAYIR, M.A., EROĞLU, H.T. (Ed.), (2013), “Yönetişim” , Çizgi Kitabevi, Konya

- ÇUKURÇAYIR, M.A., EROĞLU, H.T., UĞUZ, H.E. (Ed.), (2010), “Yönetişim: Kuram-Boyutlar-Uygulama”, Çizgi Kitabevi, Konya
- DEDEOĞLU, E. (2014), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu – Gerekçeli, Açıklamalı, İkincil Mevzuat İlaveli”, Tek Yayınları, Ankara
- DÖNER, A. (2010), “Şeffaf Devlette Bilgi Edinme Hakkı ve Sınırları”, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul
- DREYFUS, F. (2007), “Bürokrasinin İcadı – Fransa, Büyük Britanya ve ABD’de Devlete Hizmet Etmek, (18.-20. Yüzyıl)”, İletişim Yayınları, İstanbul
- DURA, Y.C. (2006), “Mülkiyet - Verimlilik İlişkisi: Uygulamalı (Ampirik) Çalışmalar”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 26, Ocak – Haziran, ss. 1-19.
- EKEN, M. (2005a), “Gizlilik Geleneğinden Şeffaf Yönetime Doğru”, Amme İdaresi Dergisi, 38 (1), ss. 113-130.
- _____, (2005b), “Yönetimde Şeffaflık”, Sakarya Kitabevi, Adapazarı
- _____, (2010), “Yönetimde Şeffaflık – Teori/Uygulama”, Sakarya Kitabevi,
- ERALP, E., Bozbaş, B. (2014) , “Kamu Yönetiminde İç Kontrol – Ön Mali Kontrol”, Bekad Yayınları, Antalya
- ERBÖZAĞ, S. (2009), “İç Denetim ve Mahalli İdarelerde Denetim Yetkisi”, İller ve Belediyeler Dergisi, (738-739), ss. 66-73.
- ERDOĞAN, M. (2018), “İnsan Hakları Teorisi ve Hukuku”, Hukuk Yayınları, Ankara
- ERDEM, M. , ŞENYÜZ, D., TATLIOĞLU, İ. (2015), “Kamu Maliyesi”, Ekin Kitabevi, Bursa
- ERGUN, T. (2015), “Kamu Yönetimi – Kuram, Siyasa, Uygulama”, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını, Ankara
- ERGUN, T., POLATOĞLU, A. (1988), “Kamu Yönetimine Giriş”, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını, Ankara
- ERYILMAZ, B. (2008), “Bürokrasi ve Siyaset – Bürokratik Devletten Etkin Yönetime”, Alfa Yayınları, İstanbul
- _____, (2010), “Kamu Yönetimi”, Okutman Yayıncılık, Ankara
- ERYILMAZ, B. , EKEN, M., ŞEN, M.L. (Ed.), (2007), “Kamu Yönetimi Yazıları – Teoride Değişim, Yeniden Yapılanma, Sorunlar ve Tartışmalar”, Nobel Yayınevi, İstanbul
- ERYILMAZ, B. ve BİRİCİKOĞLU, H. (2011), “Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirlik ve Etik”, İş Ahlakı Dergisi, 4 (7), ss. 19-45.
- GENÇ, F.N. (2012), “Yönetişim ve Yönetim Ekseninde Kamu Yönetimi”, Ekin Yayınevi, Bursa
- GEREKAN, B. ve PEHLİVAN, A. (2010), “Kamu İç Denetim Elemanlarının İş Tatmin Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, 12 (1), ss. 29-54.
- GÜNDOĞAN, E. (2010), “Kavram, Kuram ve Boyutlar, (Editörler: M. Akif Çukurçayır, H. Tuğba Eroğlu, Hülya Eşki Uğuz), Yönetişim: Kuram Boyutlar-Uygulama”, Çizgi Kitabevi, Konya
- GÜRKAN, N.Z. (2009), “Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı”, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta
- GÖNÜLAÇAR, Ş. (2010), “Kamuda İç Denetçiler ile Müfettişler Arasındaki Görev Örtüşmesi Sorununa Bir Çözüm Önerisi: İngiltere Eğitim Sisteminde İç Denetim ve Teftişin Rol ve Sorumlulukları”, Mali Hukuk Dergisi, 25 (148), ss. 25-32.

- GÖREN, İ. (2006), “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Düzenlenmesi Bağlamında Sayıştay”, Mali Klavuz Dergisi, 8 (31), ss. 223-243.
- GÖYMEN, K. (2010), “Türkiye’de Yerel yönetim ve Yerel Kalkınma”, Boyut Yayınları, İstanbul
- GÖZLER, K. (2012), “Devletin Genel Teorisi”, Ekin Yayınevi, Bursa
- _____, (2019a), “İdare Hukuku – Cilt I”, Ekin Yayınevi, Bursa
- _____, (2019b), “İdare Hukuku – Cilt II”, Ekin Yayınevi, Bursa
- GÜLŞEN, H. (2006), “5018 Sayılı KMYKK Kapsamında Kamu Maliyesi ve Kamu Maliyesinin Temel İlkeleri”, Mali Hukuk Dergisi, 21 (125), ss. 65-69.
- HEYWOOD, A. (2012), “Siyaset”, Adres Yayınları, Ankara
- HOOD, C. (1991), “A Public Management for All Seasons?”, Public Administration, Sayı 69, ss. 3-19.
- HUD, (2013a), “Maliye Hesap Uzmanları Derneği”, “Denetim: İlke ve Esasları – 1. Cilt”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul
- _____, (2013b), “Maliye Hesap Uzmanları Derneği”, “Denetim: İlke ve Esasları – 2. Cilt”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul
- İSBİR, E.G., (2013), “Kamu Yönetiminde Değişim ve Güncel Sorunlar”, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını, Ankara
- KAHRAMAN, A. (2008), “Kamu İdarelerinin İç Kontrol Sistemlerinin Oluşturulması, İzlenmesi ve Değerlendirilmesinde Dikkate Alınması Gereken Temel Yönetim Kuralları”, Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi, 13 (7), ss. 22-27.
- KALABALIK, H. (2005), “Avrupa Birliği Üyeleriyle Karşılaştırmalı Yerel Yönetim Hukuku –Teori-Uygulama”, Seçkin Yayınevi, Ankara
- KALENDEROĞLU, M. (2011), “Kamu Maliyesi, Bütçe ve Borçlanma – 5018 Sayılı kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunundaki Son Değişikliklerle Yeni Bütçe Uygulaması”, Seçkin Yayıncılık, Ankara
- KARAARSLAN, E. (2004), “Kamu Yönetiminde Son Yaşanan Gelişmelere Toplu Bir Bakış”, Mali Klavuz Dergisi, 6 (26), ss. 141-148.
- KARTAL, F. (Ed.) (2015), “Türkiye’de Kamu Yönetimi ve Kamu Politikaları”, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını, Ankara
- KAVRUK, H. (Ed.), (2012), “Kuram ve Yöntem Açısından Türkiye’de Kamu Yönetimi - IX. Kamu Yönetimi Forumu Bildiriler Kitabı”, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını, Ankara
- KAYA, B. (2015), “Kurumsal Performansı Artırmak İçin İç Denetim, İç Kontrol ve Risk Yönetimi”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara
- KAYA RAPORU, (1991), "Kamu Yönetimi Araştırması Projesi Raporu", Genel Rapor, TODAİE Yayınları, Ankara
- KERİMOĞLU, B. (2008), “Kamu İdarelerinde İç Kontrol ve İç Denetim”, Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi, 13 (7), ss. 20-25.
- KILIÇ, B.İ. (2014), “Bilgi Teknolojilerinin İç Denetimde Yarattığı Değişimler”, Dora Basım Yayın, Bursa
- KIRAL, H. (2014), “İç Denetim – Yönetime Değer Katmak”, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları, Ankara
- KIRIŞIK, F. (2016), “Yönetimsel Dönüşüm Sürecinde Şeffaflık ve Bilgi Edinme Hakkı”, Ekin Yayınevi, Bursa
- KIZILKAYA, E. (2006), “5018 Sayılı Kanuna Göre Muhasebe Hizmeti, Muhasebe Yetkilisi ve Muhasebe Birimi”, Mali Klavuz Dergisi, 6 (31), ss. 13-28.

- KİRACI, M., BİLGE, S. (2010), “Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler -Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma”, Gazi Kitabevi,
- KOÇAK, Ö. (2010), “Devleti Sen Kurtaracaksın – 10 Soruda Kamuda Yönetişim”, Moss Yayın, İstanbul
- KOÇAK, S.Y. ve KAVAKOĞLU, T. (2010), “İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma”, Sayıştay Dergisi, (77), ss. 119-148.
- KOÇBERBER, S. (2008), “Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği”, Sayıştay Dergisi, (68), ss. 65-87.
- KOÇDEMİR, M. (2006), “İç Denetim Faaliyetinin Kalite Güvencesi Kapsamında Değerlendirilmesi”, Mali Klavuz Dergisi, 6 (31), ss. 82-86.
- _____, (2013), “Kamusal Hesap Verilebilirlik: Kavramsal Çerçeve”, Mali Klavuz Dergisi, 15 (59), ss. 7-17.
- KOÇEL, T. (2003), “İşletme Yöneticiliği”, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- KÖK, S. (2011), “Kent Yoksulluğu ve Siyaset: Ankara Örneği”, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara
- KÖKSAL, M. (2007), “Ombudsman – Kamu Hakemi”, Işık Eğitim Kültür Hizmetleri Yayını, Ankara
- KÖMÜRCÜLER, E. (2011), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda Küreselleşmenin İzleri”, 29 (1), ss. 127-151.
- KÖSEOĞLU, Ö., SOBACI, M.Z. (Ed.), (2015), “Kamu Yönetiminde Paradigma Değişikliği”, Dora Basım-Yayın, Bursa
- KUHN, T.S. (2018), “Bilimsel Devrimlerin Yapısı”, Kırmızı Yayınları, İstanbul
- KUL, G.E., YÜKSEL, C., (2018), “İktisat İle Siyaset Bilimini Birleştiren İki Farklı Sistematik Yaklaşım: Kamu Tercih Teorisi ve Bağımlı Gelişme Teorisi”, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, ss. 89-104.
- KURNAZ, H. (2006), “Türk Kamu Yönetimi Sektöründe Yeni Bir Kavram “İç Denetim””, Vergi Sorunları Dergisi, ss. 39-48.
- KURNAZ, N., ÇETİNOĞLU, T. (2010), “İç Denetim - Güncel Yaklaşımlar”, Umutttepe Yayınları, Kocaeli
- KURUN, İ. (2017), “Yeni Kamu İşletmeciliği Yaklaşımının Kamu Hizmetlerine Etkisi: Belediyeler Örneği”, Bartın Üniversitesi İİBF Dergisi, 8(16), ss.85-106.
- LAYDER, D. (2015), “Sosyolojik Araştırma Pratiği, Teori ve Sosyal Araştırmanın İlişkilendirilmesi”, Heretik Yayınevi, Ankara
- LAURENCE, L. (1998), “The New Public Management: How To Transform a Teheme into a Legacy”, Public Administration Review, May/June, ss. 231-238.
- MENTEŞ, A. (2009), “Kurumsal Yönetişim ve Türkiye Analizi”, Derin Yayınları, İstanbul
- MERRIAM, S.B. (2018), “Nitel Araştırma, Desen ve Uygulama İçin Bir Rehber”, Nobel Yayınevi, Ankara
- MİDYAT, C.S. (2007a), “Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler”, Mali Hukuk Dergisi, 22(130), ss. 28-33.
- _____, (2007b), “Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler 3”, Mali Hukuk Dergisi, 22 (131), ss. 33-47.
- MİL, H.İ. (2016), “Türk Kamu Denetim Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara
- MİSES, L.V. (2000), “Bürokrasi”, Liberte Yayınları, Ankara

- MUTLU, S. (2018), “Yönetişim Aktörü Olarak Avrupa Kent Ağları: Türk Belediyelerinin Eurocities Deneyimi”, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi
- NADAROĞLU, H. (1992), “Kamu Maliyesi Teorisi”, Beta Basım Yayım, İstanbul
- NEUMAN, W.L.(2017a), “Toplumsal Araştırma Yöntemleri, Nitel ve Nicel Yaklaşımlar, Cilt 1”, Yayın Odası Yayınları, Ankara
- _____,(2017b), “Toplumsal Araştırma Yöntemleri, Nitel ve Nicel Yaklaşımlar, Cilt 2”, Yayın Odası Yayınları, Ankara
- OKUR, Y. (2007), “Türkiye’de Kamu Denetimi; Değişim Süreci ve Performans Denetimi”, Nobel Yayınevi, Ankara
- ORMANOĞLU, B. (2006), “5018 Sayılı Kanunla Oluşturulan İç Denetim Sistemi ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları”, Beklenen Mahalli İdareler Dergisi, 16 (146), ss. 37-45.
- OSBORNE, S. P., MCLAUGHLIN K. (2002), “The New Public Management in Context”, Routledge Yayınevi, New York, ss.7-14.
- AYTAR, O. (2020), “Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim ve Yönetişim İlişkisi: Bakanlıklar Örneği”, Doktora Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara
- ÖNDER, F. (2008), “Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu”, Asil Yayın Dağıtım, Ankara
- ÖMÜRGÖNÜLŞEN, U. (2003), “Kamu Sektörünün Yönetimi Sorununa Yeni Bir Yaklaşım: Yeni Kamu İşletmeciliği”, Ed. Muhittin Acar ve Hüseyin Özgür, Çağdaş Kamu Yönetimi-1, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, ss. 3-43.
- ÖRENAY, H. (2008), “Kamuda İç Denetim Türkiye Uygulaması, Kamuda İç Denetimin Fonksiyonel Bağımsızlığı”, Mali Hukuk Dergisi, 23 (138), ss. 42-46.
- ÖZBEK, Ç. (2012a), “İç Denetim, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol – Cilt 1”, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayını, İstanbul
- _____, (2012b), “İç Denetim, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol – Cilt 2”, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayını, İstanbul
- ÖZDEMİR, B. (2015), “Kamu Denetçiliği Kurumunun İşlevi, Yapısı ve Devlet Teşkilatındaki Konumu”, Adalet Yayınevi, Ankara
- ÖZEL, M. , EREN, V. (2008), “Devletin Dönüşümü ve Yeni Dönem Kamu Yönetimi”, Çizgi Kitapevi, Konya
- ÖZER, A. K. (1997), “Gerçekçi Yönetişim”, Varlık Yayınları, İstanbul
- ÖZER, M.A. (2012), “Yeni Kamu Yönetimi”, Barış Kitap, Ankara
- ÖZGÜR, H., KÖSECİK, M. (Ed.), (2007), “Yerel Yönetimler Üzerine Güncel Yazılar - II: Uygulama”, Nobel Yayınevi, İstanbul
- ÖZGÜR, H., KÖSECİK, M. (Ed.), (2005), “Yerel Yönetimler Üzerine Güncel Yazılar - I: Reform”, Nobel Yayınevi, İstanbul
- ÖZKIVRAK, Ö. (2018), “Piyasa Başarısızlığına Dayalı Devlet Müdahalesine İki Farklı Yaklaşım: Refah Teorisi ve Kamu Tercih Teorisi”, Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 7(2), ss. 39-54.
- ÖZMEN, A. (2012), “Yeni Kamu Yönetimi Anlayışının Türkiye’de Yönetim Kültürüne Etkisini Ölçmeye Yönelik Bir Alan Araştırması”, Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi
- ÖZTÜRK, A.T. (2007), “Türk Kamu Yönetiminde Bireyden Devlete Yönetimsel Denetim Süreci; Sorunlar, Öneriler ve Çözüm Yolları”, Platin Yayınevi, Ankara
- ÖZTÜRK, D. (2004), “Yönetim Modelleri ve İç Denetim Sisteminin Yapılandırılmasında Model Seçimi ile Yönetmelik Taslakları Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, Mali Klavuz Dergisi, 8 (26), ss. 129-139.

- ÖZTÜRK, N., (2013), “Kamu Mali Yönetimi – Mali Kurumlar”, Ekin Yayınevi, Bursa
- ÖZTÜRK, T., (2007), “Türk Kamu Yönetiminde Bireyden Devlete Yönetimsel Denetim Süreci Sorunlar Öneriler ve Çözüm Yolları”, Platin Yayınları,
- ÖZTÜRK, Y.E. (2006), “Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı Bağlamında Yönetişim Kavramı, Türkiye’de Uygulanabilirliği ve Bir Yönetişim Aracı Olarak Yerel Gündem 21 Uygulaması (Mersin Örneği)”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, 9 (1-2), ss. 229-256.
- PARLAK, B., (Ed.), (2012), “Kamu Politikalarında Dönüşüm – Kayfor 2012 Bildiriler Kitabı”, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını, Ankara
- PARLAK, B. , DOĞAN, K.C. (2020), “Kamu Yönetimi Kuramlarına Giriş”, Değişim Yayınları, İstanbul
- PEHLİVANOĞLU, D. (2014), “Modern İç Denetim – Güncel İç Denetim Uygulamaları”, Beta Yayıncılık, İstanbul
- SABUKTAY, A. (2009), “200’lerde Türkiye’de Devlet ve Kamu Yönetimi – Mülksüzleştirme’nin Önemi”, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını, Ankara
- SAKAL, M., KESİK, A., AKDEMİR, T. (Ed.), (2014), “Mali Yerinden Yönetim: Teori, Kavramsal Açıklamalar ve Türkiye’ye İlişkin Değerlendirmeler”, Nobel Yayınevi, Ankara
- SANAL, R. (2002), “Türkiye’de Yönetimsel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu”, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını, Ankara
- SANDAL, A. (2008), “Ülkemizde Az Bilinen Bir Denetim: İç Denetim”, Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi, 13 (8), ss. 25-29.
- SARAÇ, O. (2006), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirmesi”, Maliye Dergisi, ss. 122-163.
- SAYGIN, E., YAMAK, T. (2018), “Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde İdari Denetim: Kamu ‘Denetişim’ Modeli”, Denetişim Dergisi, 8(17), ss. 5-18
- SELVİ, Ö., (2012), “Bilgi Toplumu, Bilgi Yönetimi ve Halkla İlişkiler”, Gümüşhane Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi, Mart Ayı, Sayı 3, ss. 191-214.
- SEYİDOĞLU, H. (1992), “Ekonomik Terimler – Ansiklopedik Sözlük”, Adalet Matbaacılık, Ankara
- SİMON, H.A., SMİTHBURG, D.W., THOMSON, V.A. (1968), “Kamu Yönetimi – Üçüncü Kitap”, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını, Ankara
- SİMON, H.A., SMİTHBURG, D.W., THOMSON, V.A. (1966), “Kamu Yönetimi – Birinci Kitap”, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını, Ankara
- ŞİŞMANOĞLU, E., KARAYİĞİT, D.T., KARABINAR, S. (2020), “Vekalet Teorisi Kapsamında Ortaya Çıkan Maliyetlerin Muhasebesi ve Raporlanması”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Kasım 2020, 13 (3), ss. 975-988
- SMOUTS, M. C. (1998), “The Proper Use of Governance in International Relations”, International Social Science Journal, 50 (155), ss. 81-89.
- SOBACI, M.Z. (2014), “İdari Reform ve Politika Transferi – Yeni Kamu İşletmeciliğinin Yayılışı”, Dora Yayınevi, Bursa
- SONGÜR, N. (2011), “Kamu Yönetiminde Stratejik Planlama”, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını, Ankara
- SÖKMEN, C. (2008), “Yönetimin Temel İlkeleri”, Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi, 13 (7), ss. 3-11.
- SÖZEN, S. (2005), “Teori ve Uygulamada Yeni Kamu Yönetimi”, Seçkin Yayınevi, Ankara

- STOKER, G. (1998), "Governance as Theory: Five Propositions, International Social Science Journal", 50 (155), ss. 17-28.
- SÜREKLİ, N.C. (2013), "Kamu Yönetiminde Açıklık/Şeffaflık Anlayışı Çerçevesinde Bilgi Edinme Hakkı ve Türkiye'de Kamu Yönetimine Etkisi" Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya
- SÜZEN, S. (2008), "Kamuda İç Denetim", Mali Hukuk Dergisi, 23 (136), ss. 39-42.
- ŞAHBENDEROĞLU, V. (2014), Gerekçeli ve Açıklamalı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu", Bekad Yayınları, Antalya
- ŞAHİN, E.A., (2011), "İç Denetimin Kamu Mali Karar Alma Süreçlerine Etkisi", Seçkin Yayınevi, Ankara
- ŞANAGİL, S. (2017), "Kamu Politikası Oluşturma Sürecinde Bilgi ve İletişim Teknolojileri: E-Devlet Uygulamaları", Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 1(1), ss. 77-89.
- ŞENGÜL, R. (2008), "Bilişim Çağında Şeffaf Yönetim", Nobel Yayın Dağıtım, Ankara
- ŞENTÜRK, R. (2007), "İnsan Hakları ve İslam – Sosyolojik ve Fıkhi Yaklaşımlar", Etkileşim Yayınları, İstanbul
- TAŞ, M. (2006), "Kamu Mali Yönetimi ve Denetimde Sorumluluk", Mali Hukuk Dergisi, 21 (125), ss. 59-64.
- TAŞ, İ.E. (2003), "Avrupa Birliği Bünyesinde Yerel Yönetim Politikaları ve Türkiye", Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi
- TAYTAK, M. (2013), "Kamu Gelirlerinde Yargı Denetiminin Etkinliği (Sayıştay Yargılaması)", Savaş Yayınevi, Ankara
- TDK, (2011), "Türkçe Sözlük", Türk Dil Kurumu, Ankara
- TEKİN, T. (2006), "İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim", Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi, 11 (7), ss. 12-17.
- TODAİE, (1991), "Kamu Yönetimi Araştırması – Genel Rapor", Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını, Ankara
- _____, (1992), "Kamu Yönetimi Araştırması – Mali ve Ekonomi Kuruluşlar Araştırma Grubu Raporu", Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını, Ankara
- _____, (2014), "Kamu Yönetimi Sözlüğü", Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını, Ankara
- TOROSLU, M.V. (2014), "Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim", Vedat Kitapçılık, İstanbul
- TUNCER, S. ve BİRELMA, İ. (2005), "İç Denetim ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu", Vergi Dünyası Dergisi, 25 (290), ss. 8-14.
- _____, (2005), "Kamu Mali Yönetiminde Dış Denetim", Vergi Dünyası Dergisi, 25 (291), ss. 4-10.
- TURAL, E., ÇAPAR, S. (2015), "1864 Vilayet Nizamnamesi", Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını, Ankara
- TURGUTER, N. (2015), "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Açıklaması", Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını, Ankara
- TÜM, K. , MEMİŞ, M.Ü. (2012), "İç Kontrol: Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Çerçevesinde Bir Değerlendirme", Karahan Kitabevi, Adana
- TÜREDİ, H., KARAKAYA, G., İLDEM, M., (2015), "Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi", Sayıştay Dergisi, (96), ss. 55-74.
- UÇAR, H.M. (2006), "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol", Mali Hukuk Dergisi, 21 (128), ss. 54-57.

- ULUĞ, F., VD. (2014), “Kamu Etiği - Seçilmiş Kongre Bildirileri”, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını, Ankara
- UMAY, A. (2006), “5018 Sayılı Kanuna Göre, Merkezi Yönetim Bütçesine Dahil Edilen Katma Bütçeli Kuruluşların Taşınmazlarının Akibeti”, Mali Klavuz Dergisi, 8 (32), ss. 45-47.
- URQUHART, C. (2013), “Nitel Araştırmalar İçin Temellendirilmiş Kuram”, Anı Yayınları, Ankara
- USUL, H. , MİRZAHİ, R. (2016), “Risk Odaklı Denetim”, Detay Yayıncılık, Ankara
- UZUN, F. (2007), “İç Denetim ve Fransa Uygulaması”, Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi, 12 (9), ss. 31-37.
- UZUN, A. (2014), “İç Denetim Ne (Değil) dir?”, “İç Denetim – Yönetime Değer Katmak”, Ed: KIRAL, H., İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları, Ankara, ss 55-68
- UZUNALİ, E.K. (2007), “İMF Mali Saydamlık Standartları Çerçevesinde 2000’li Yılların Başlarında Türkiye’de Mali Saydamlık”, Detay Yayıncılık, Ankara
- ÜNAL, M. (2007), “Performans Ölçümü, Performans Denetimi ve Performans Değerlendirmesi”, Mali Hukuk Dergisi, 22(130), ss. 34-36.
- ÜNLÜKAPLAN, İ. (2011), “Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Mali Yönetişim ve Kamu Maliyesinin Performansı İlişkisi”, Seçkin Yayıncılık, Ankara
- VATTİMO, G. (2012), “Şeffaf Toplum”, Say Yayınları, İstanbul
- YAMAN, A. (2008), “Kamu İç Kontrol Sisteminin Başarı Faktörleri”, Mali Hukuk Dergisi, 23 (138), ss. 19-23.
- YAYLA, A. (2000), “Liberal Bakışlar”, Liberte Yayınları, Ankara
- YEDEKÇİ, M. (2008), “Kamuda Hesap Verme Sorumluluğu ve Güvence Beyanı Mekanizması”, Mali Hukuk Dergisi, 23 (137), ss. 58-61.
- YILDIRIM, M. (2010), “E-Devlet ve Yurttaş Odaklı Kamu Yönetimi”, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara
- _____, (2011), “Pragmatizm ve Yeni Kamu İşletmeciliği”, Hacettepe Üniversitesi İİBF Dergisi, 29 (1), ss. 187-209.
- YILDIRIM, Ö. (2009), “Ülkemizde Kamu Yönetimi ve Denetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Muhtemel Riskler”, Mali Klavuz Dergisi, 11 (45), ss. 62-66.
- YILMAZ, H.H. ve TOSUN, S. (2010), “5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Mali Saydamlık ve Parlamentonun Bütçe Sürecinde Etkinliği”, Yasama Dergisi, (14), ss. 5-23.
- YİĞİT, U. (2008), “5018 Sayılı Kanunla Getirilen İç Denetim ve İç Denetçilere İlişkin Hükümlerin Anayasanın Hakim ve Savcılar Denetimine İlişkin Hükmü Açısından Değerlendirmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, (317), ss. 102-115.
- YÜCEER, S. (2013), “Yeni Kamu Mali Yönetiminde Muhasebenin ve Muhasebe Yetkilisinin Önemi”, Mali Klavuz Dergisi, 15 (61), ss. 17-28.

İNTERNET KAYNAKLARI

- http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayınlar/kitaplar/ic_denetim_2015.pdf, erişim tarihi: 03/10/2017.
- <http://icdenetim.icisleri.gov.tr/ic-denetim-yonergesi>, erişim tarihi: 02/10/2017.
- <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/karar/content/d18dab05-7549-4513-9ece-df4860a3ce10?exclude gerekce=false&wordsonly=false>, erişim tarihi: 03/01/2018.
- <http://kontrol.bumko.gov.tr/eklenti/4046,elkitabipdf.pdf?091>, erişim tarihi: 03/10/2017.
- <http://kontrol.bumko.gov.tr/tr,2210/5018 -ile-ilgili-tum-mevzuat.html>, erişim tarihi: 09/10/2017.
- <http://politikaakademisi.org/2017/01/25/transparency-internationalin-2016-yili-yolsuzluk-algisi-raporu/>, erişim tarihi: 02/06/2017.
- <http://www.aile.gov.tr/data/5404eb05369dc3119090f853/17.04.2015%20%c4%b0%c3%a7%20denetim%20y%c3%b6n ergesi.pdf>, erişim tarihi: 10/10/2018.
- <http://www.aile.gov.tr/data/5404eb05369dc3119090f853/17.04.2015%20%c4%b0%c3%a7%20denetim%20y%c3%b6n ergesi.pdf>, erişim tarihi: 03/02/2018.
- http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?p=1070, erişim tarihi: 09/10/2016.
- <http://www.idkk.gov.tr/sayfalar/haberdetay.aspx?rid=80&lst=>, erişim tarihi: 02/10/2017.
- http://www.idkk.gov.tr/sayfalar/mevzuat/1kincil%20duzey%20mevzuat/idkk_calisma_u sul_ve_esaslari.aspx, erişim tarihi: 01/10/2017.
- <http://www.idkk.gov.tr/sayfalar/mevzuat/ucuncul%20duzey%20mevzuat/kamuicdeneti mreherberi.aspx>, erişim tarihi: 03/10/2017.
- <http://www.idkk.gov.tr/sayfalar/mevzuat/ucuncul%20duzey%20mevzuat/kamuicdenetci lerimeslekahlakkurallari.aspx>, erişim tarihi: 08/04/2017.
- <http://www.idkk.gov.tr/sitedokumanlari/duyurular/doluboskadrosayisi.pdf>, erişim tarihi: 25/02/2017.
- <http://www.idkk.gov.tr/sitedokumanlari/faaliyet%20raporlar%c4%b1/2014yilikamuicde netingenelraporu.pdf>, erişim tarihi: 01/10/2016.
- <http://www.idkk.gov.tr/sitedokumanlari/mevzuat/1kincil%20duzey%20mevzuat/icdenca lusulveesas.pdf>, 29/01/2019.
- <http://www.idkk.gov.tr/sitedokumanlari/mevzuat/1kincil%20duzey%20mevzuat/icdenca lusulveesas.pdf>, erişim tarihi: 03/10/2017.
- <http://www.idkk.gov.tr/sitedokumanlari/mevzuat/ucuncul%20duzey%20mevzuat/perfor mansdenetimireherberi.pdf>, erişim tarihi: 20/01/2017.
- <http://www.mevzuat.gov.tr/metin.aspx?mevzuatkod=1.5.5018&mevzuatilisiki=0>, erişim tarihi: 03/10/2017.
- <http://www.mevzuat.gov.tr/metin1.aspx?mevzuatkod=1.5.5018&mevzuatilisiki=0&sour cexmlsearch=kamu%20mali&tur=1&tertip=5&no=5018>, 22/04/2016.
- <http://www.mevzuat.gov.tr/metin1.aspx?mevzuatkod=1.5.5684&mevzuatilisiki=0&sour cexmlsearch=sigortac%c4%b1l%c4%b1k&tur=1&tertip=5&no=5684>, erişim tarihi: 22/04/2016.
- <http://www.mevzuat.gov.tr/metin1.aspx?mevzuatkod=1.5.6102&mevzuatilisiki=0&sour cexmlsearch=ticaret&tur=1&tertip=5&no=6102>, erişim tarihi: 22/04/2016.
- <http://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.3046.pdf>, 22/04/2016.
- <http://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5176.pdf>, erişim tarihi: 30/01/2019.

- <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/11/20051101m1-1.htm>, erişim tarihi: 22/04/2016.
- <http://www.seffaflik.org/2018-yolsuzluk-algi-endeksi-aciklandi>, erişim tarihi: 29/01/2019.
- <http://www.seffaflik.org/cpi2016>, erişim tarihi: 03/10/2017.
- <http://www.seffaflik.org/cpi2019>, erişim tarihi: 04/02/2020.
- <http://www.seffaflik.org/hakkimizda/uluslararası-seffaflik-orgutu>, erişim tarihi: 29/11/2016.
- <http://www.sektorel.com/yazarlar/taner-sarisoy/buchananin-kamu-tercihi-teorisi>, erişim tarihi: 01/04/2020
- <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=211&ct=f&action=downloadfile>, erişim tarihi: 16/04/2016.
- http://www.yok.gov.tr/documents/10279/7708108/kamu_ic_denetim_rehberi.pdf/c211ed07-a2f1-4008-8626-41ced0e6e045, erişim tarihi: 10/01/2019.
- <http://www3.csgb.gov.tr/csgbportal/showproperty/wlp%20repository/sgb/dosyalar/ickontrolkitabi>, erişim tarihi: 03/12/2017.
- <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/541773>, erişim tarihi: 01/04/2020
- https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4626057/mod_resource/content/1/book%20new_public_management_current_trends%20%281%29.pdf, erişim tarihi: 01/04/2020
- https://global.theiia.org/translations/publicdocuments/standards_2011_turkish.pdf, 09/10/2017.
- <https://goo.gl/bifxp2>, erişim tarihi: 17/11/2016.
- https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/k%cc%b0dr_v1.0.pdf, erişim tarihi: 02/10/2017.
- https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/k%cc%b0dr_v1.0.pdf, erişim tarihi: 17/02/2020.
- https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=94043, erişim tarihi: 01/04/2020
- <https://www.bddk.org.tr>, erişim tarihi: 24/04/2016.
- <https://www.idkk.gov.tr>, erişim tarihi: 02/02/2019.
- <https://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/marmara>, erişim tarihi: 14/04/2016
- <https://www.kgk.gov.tr/dynamiccontentdetail/5122/660-say%cc%b1l%cc%b1-kamugo%cc%88zetimi-muhasebe-ve-denetim-standartlar%cc%b1-kurumunun-tes%cc%a7kilat-ve-go%cc%88revleri-hakk%cc%b1nda-kanun-hu%cc%88kmu%cc%88nde-kararname>, Erişim Tarihi: 29/01/2019.
- <https://www.memurlar.net/haber/3963/5018-kamu-mal-yonetimi-ve-kontrol-kanunu-son-degisiklikler-islenmistir.html>, Erişim Tarihi: 22/01/2019.
- <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/02/20170222-45.htm> , Erişim Tarihi: 17/02/2020.
- <https://www.seffaflik.org/hakkimizda/uluslararası-seffaflik-dernegi/>, Erişim Tarihi: 03/05/2018.
- <https://www.tbb.org.tr>, erişim tarihi: 05/12/2019.
- <https://www.tbb.org.tr>, Erişim Tarihi: 05/12/2019.
- https://www.tbmm.gov.tr/yayinlar/Kamu_Mali_Yonetimi_El_Kitabi.pdf , Erişim Tarihi: 22/11/2017.
- <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss302m.htm>, Erişim Tarihi: 21/07/2020.
- <https://www.tsb.org.tr/default.aspx?pageID=654&yid=58>, Erişim Tarihi: 22/04/2016.
- <https://na.theiia.org/about-us/pages/about-the-institute-of-internal-auditors.aspx>, Erişim Tarihi: 22/01/2021.

ÖZ GEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı - Soyadı : Mehmet EKMEKÇİ
Doğum Yeri ve Tarihi : Kahramanmaraş – 02/07/1974

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü
Yüksek Lisans Öğrenimi : Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı
Doktora Öğrenimi : Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Yönetim Bilimleri Bilim Dalı
Bildiği Yabancı Diller : İngilizce

İş Deneyimi

Çalıştığı Kurumlar : Balıkesir Üniversitesi (1997-2004)
: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi (2004- ...)

İletişim

E-Posta Adresi : mehmetekmekci@ksu.edu.tr
Tarih : 08/02/2021

EKLER

EK 1. MÜLAKAT SORU KAĞIDI

Sayın Yetkili;

Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalında doktora yapmaktayım. Doktora tezi olarak, “5018 sayılı Kamu Mali yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetim Faaliyetinde Şeffaflık: Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri” konusunu çalışıyorum. Çalışmaya büyük ölçüde katkı sağlayacağı ve ışık tutacağına inandığımız aşağıdaki sorulara cevap vermeniz önem arz etmektedir. Araştırmada kimlik bilgileri hiçbir şekilde ifade edilmeyecek olup, elde edilecek bilgi, deneyim ve değerlendirmeler, sadece bilimsel amaçlı kullanılacaktır. İlginiz ve katkınız için teşekkür eder, saygılar sunarım.

Mehmet EKMEKÇİ
(Doktora Öğrencisi)

MÜLAKAT SORULARI

1. 1980’li yıllarla birlikte yönetim anlayışında yaşanan değişimin yansıması olarak sosyal devletin yerine düzenleyici devleti, müdahaleci devletin yerine asli fonksiyonlarına çekilmiş minimal devleti, katı, hiyerarşik kurallara sıkı sıkıya bağlı, gizlilik esasına dayanan bir bürokratik yapılanma yerine esnek, katılımcı, sonuç odaklı, şeffaf ve hesap verebilir alternatif örgütlenmeyi esas alan; kamu hizmet yararlanıcılarının taleplerini dikkate alan, yönetenlerle yönetilenler arasındaki ilişkileri yeniden düzenleyen ve insan ilişkilerine verilen değerin yüksek olduğu kamu ve özel sektör ortaklığına dayanan bir yönetim anlayışı olan “yeni kamu yönetimi” ve sivil toplum kuruluşlarının da buna dahil olması ile daha iyi bir yönetim anlayışının sergileyeceğinin düşünüldüğü “yönetişim” anlayışı ile karakterize olmuş olan günümüz kamu yönetiminde şeffaflık, yeni kamu yönetimi anlayışının önemli bir ilkesi olmuştur. Günümüzde geçerli olan ve Türk kamu yönetim sistemini de olumlu yönde etkileyen “yeni kamu yönetimi” ve “yönetişim” anlayışları göz önünde bulundurulduğunda, kamu yönetiminde “şeffaflık” kavramı size göre ne ifade ediyor?
2. Kamu yönetiminde iç denetim faaliyetlerinde şeffaflık gerekli midir?
3. Kamu yönetiminde iç denetim faaliyetlerinde şeffaflığın sınırları nasıl olmalıdır?
4. Kamu yönetiminde iç denetim faaliyetlerinin yeterince şeffaf olduğunu düşünüyor musunuz?

5. “5018 sayılı Kamu Mali yönetimi ve Kontrol Kanunu” kapsamında yapılan iç denetim faaliyetinin, uygulamada “yeni kamu yönetimi” ve “yönetişim” anlayışının gerektirdiği kadar “şeffaf” olduğunu düşünüyor musunuz?
6. İç denetim rapor özetlerinin, her yıl kamuoyu ile paylaşılması hakkında ne düşünüyorsunuz?
7. İç denetim raporlarının, belirli bir zaman aşımından sonra (örneğin 10 yıl), kamuoyu ile paylaşılması yerinde olur mu?
8. İç denetçilerin görevlerini yaparken bağımsız ve tarafsız çalışması sağlanabiliyor mu? İç denetçilere ilave güvence sağlanmalı mıdır?
9. “5018 sayılı Kamu Mali yönetimi ve Kontrol Kanunu” kapsamında hazırlanan “iç denetim” raporlarının, üst yöneticiyi bilgilendirme dışında, başka nasıl işlevi olabilir?
10. İç denetçilerin, hazırladıkları raporun bir örneğini görev yaptıkları kamu idaresinin üst yöneticisine göndermeleri, izleme faaliyeti yapmaları ve ayrıca iç denetim raporlarının üst yönetici tarafından iki ay sonra İDKK’ya gönderilmesi yeterli midir? Bu süreç, iç denetimin amacına ulaşmasını sağlıyor mu?
11. İç denetim raporlarının bir örneğinin, bilgilendirme açısından Sayıştay’a gönderilmesi yerinde olur mu?

**EK 2. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU
UYARINCA MEVZUATIMIZDA YAPILAN DÜZENLEMELER**

KMYKK uyarınca iç denetim faaliyeti kapsamında, mevzuatımızda yapılan düzenlemeler aşağıdaki gibidir. (BUMKO, 09/10/2017, www.bumko.gov.tr):

Sıra	Düzenlemenin Adı	Dayanağı	Durumu
1	3067 sayılı Kalkınma Planlarının Yürürlüğe Konması ve Bütünlüğünün Korunması Hakkında Kanun	KMYKK, md 1	06/11/1984 tarihli ve 18567 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
2	Merkez Bankası Kurumsal Sektör Listesi	KMYKK, md 2	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının internet sitesinde yer almaktadır.
3	Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Ödeme ve Tahsilat İşlemlerinin Elektronik Ortamda Gerçekleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar	KMYKK, md 6	18/06/2011 tarihli ve 27968 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
4	Kamu Haznedarlığı Tebliği	KMYKK, md 6	08/12/2016 tarih ve 29912 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
5	Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik	KMYKK, md 9	26/5/2006 tarihli ve 26179 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
6	Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu	KMYKK, md 9	Kalkınma Bakanlığı/Kamuda Stratejik Yönetim internet sitesinde yer almaktadır.

EK 2. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU
UYARINCA MEVZUATIMIZDA YAPILAN DÜZENLEMELER (devam)

Sıra	Düzenlemenin Adı	Dayanağı	Durumu
7	Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi	KMYKK, md 9	HMB'nın internet sitesinde yer almaktadır.
8	Performans Programı Hazırlama Rehberi	KMYKK, md 9	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün internet sitesinde yer almaktadır.
9	Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik	KMYKK, md 9	5/7/2008 tarihli ve 26927 sayılı Resmi Gazete'de yayımlandı.
10	Analitik Bütçe Hazırlama Rehberi	KMYKK, md 13,15	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün internet sitesinde yayımlanmaktadır (Her yıl ilgili bütçe dönemini kapsayacak şekilde güncellenmektedir.)
11	Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	KMYKK, md 14	17/02/2006 tarihli 26083 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
12	Düzenleyici Etki Analizi Rehberi	KMYKK, md 14	"Düzenleyici Etki Analizi Çalışmaları" konulu Başbakanlık Genelgesi eki
13	Orta Vadeli Program	KMYKK, md 16	2017-2019 dönemini kapsayan Orta Vadeli Program, Kalkınma Bakanlığı'nın internet sitesinde yayımlanmıştır.
14	Orta Vadeli Mali Plan	KMYKK, md 16	2017-2019 dönemini kapsayan Orta Vadeli Mali Plan, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün internet sitesinde yer almaktadır.

EK 2. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU
UYARINCA MEVZUATIMIZDA YAPILAN DÜZENLEMELER (devam)

Sıra	Düzenlemenin Adı	Dayanağı	Durumu
15	Bütçe Çağrısı	KMYKK, md 16	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün internet sitesinde yer almaktadır.
16	Bütçe Hazırlama Rehberi	KMYKK, md 16	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün internet sitesinde yer almaktadır.
17	Yatırım Genelgesi ve eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberi	KMYKK, md 16,25	06/10/2016 tarihli 29849 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
18	Bütçe Gerekçesi	KMYKK, md 18,29,36	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün internet sitesinde yer almaktadır.
19	Yıllık Ekonomik Rapor	KMYKK, md 18	HMB’nın internet sitesinde yayımlanmaktadır.
20	Kamu Borç Yönetimi Raporu	KMYKK, md 18	Aylık ve yıllık olarak Hazine Müsteşarlığının internet sitesinde yayımlanmaktadır.
21	Ayrıntılı Harcama ve Finansman Programlarının Hazırlanması, Vize Edilmesi, Uygulanması ve İzlenmesine Dair Usul ve Esaslar	KMYKK, md 20	(4) sıra numaralı Bütçe Uygulama Talimatı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün internet sitesinde yer almaktadır.
22	Bütçe Uygulama Talimat ve Tebliğleri	KMYKK, md 20, 21	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün internet sitesinde yayımlanmaktadır.

EK 2. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU
UYARINCA MEVZUATIMIZDA YAPILAN DÜZENLEMELER (devam)

Sıra	Düzenlemenin Adı	Dayanağı	Durumu
23	Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinde Ödenek Gönderilmesine İlişkin Usul ve Esaslar	KMYKK, md 22	(5) sıra numaralı Bütçe Uygulama Tebliği, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün internet sitesinde yer almaktadır.
24	2016 yılı Merkezi yönetim Bütçe Kanunundaki Yedek Ödeneklerin Kullanımı	KMYKK, md 23	Bütçe ve mali Kontrol Genel Müdürlüğünün internet sitesinde yayımlanmaktadır.
25	Kalkınma Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK	KMYKK, md 25	08/06/2011 tarihli ve 27958 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
26	2017 Yılı Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Karar	KMYKK, md 25	19/10/2016 tarihli ve 29862 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
27	4734 sayılı Kamu İhale Kanunu	KMYKK, md 28	22/01/2002 tarih ve 24648 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
28	Dernek, Vakıf, Birlik, Kurum, Kuruluş, Sandık ve Benzeri Teşekküllere Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Bütçelerinden Yardım Yapılması Hakkında Yönetmelik	KMYKK, md 29	17/7/2006 tarihli ve 26231 sayılı Resmi Gazete'de yayımlandı.
29	Yılı Mali Durum ve Beklentiler Raporu	KMYKK, md 30	HMB'nın internet sitesinde yer almaktadır.

EK 2. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU
UYARINCA MEVZUATIMIZDA YAPILAN DÜZENLEMELER (devam)

Sıra	Düzenlemenin Adı	Dayanağı	Durumu
30	Yılı Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporuna İlişkin Genel Yazı	KMYKK, md 30	Bütçe ve Mali Kontrol genel Müdürlüğünün internet sitesinde yayımlanmıştır.
31	Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentileri Raporu	KMYKK, md 30	Bütçe ve Mali Kontrol genel Müdürlüğünün internet sitesinde yayımlanmıştır.
32	Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ (Seri No:1)	KMYKK, md 31	31/12/2005 tarihli ve 4. mükerrer 26040 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
33	Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ (Seri No:2)	KMYKK, md 31	28/4/2006 tarihli ve 26152 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
34	Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği	KMYKK, md 33	31/12/2005 tarihli ve 3. Mükerrer 26040 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
35	Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No:24) Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri	Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği	08/03/2007 tarihli ve 26456 sayılı RG’de yayımlandı.
36	Mahalli İdareler Harcama Belgeleri Yönetmeliği	KMYKK, md 33	15/08/2007 tarihli ve 26614 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
37	Sosyal Güvenlik Kurumları Harcama Belgeleri Yönetmeliği	KMYKK, md 33	27/06/2007 tarihli ve 26565 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
38	Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	KMYKK, md 35	21/01/2006 tarihli ve 26056 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
39	Yılı Bütçe Kanununa ekli (İ) Cetveli	KMYKK, md 35	24/12/2016 tarihli ve 29928 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete yayımlandı.

EK 2. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU
UYARINCA MEVZUATIMIZDA YAPILAN DÜZENLEMELER (devam)

Sıra	Düzenlemenin Adı	Dayanağı	Durumu
40	Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği / Parasal Sınırlar ve Oranlar	KMYKK, md 35	13/01/2017 tarihli ve 29947 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
41	Sosyal Güvenlik Kurumu Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönerge	KMYKK, md 35	Sosyal Güvenlik Kurumunun internet sitesinde yer almaktadır.
42	Türkiye İş Kurumu Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönerge	KMYKK, md 35	Türkiye İş Kurumunun internet sitesinde yer almaktadır
43	Türk Silahlı Kuvvetleri Stratejik Hedef Planının Gerçekleştirilmesi Maksudıyla gelecek Yıllara Sair Taahhütlere Girişme Yetkisinin Verilmesi Hakkında Kanun	KMYKK, md 35	11/07/1992 tarihli ve 21281 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
44	Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No:25) Ön Ödeme Usul ve Esasları	Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	08/03/2007 tarihli ve 26456 sayılı RG’de yayımlandı.
45	Özel Gelir ve Özel Ödeneklerin Düzenlenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	KMYKK, md 39	23/07/2004 tarihli ve 25531 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
46	Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun	KMYKK, md 4, 6, 40	09/04/2002 tarihli ve 24721 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
47	Sayıştay Kanunu	KMYKK, md 43, 68	19/12/2010 tarihli ve 27790 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.

EK 2. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU
UYARINCA MEVZUATIMIZDA YAPILAN DÜZENLEMELER (devam)

Sıra	Düzenlemenin Adı	Dayanağı	Durumu
48	Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik	KMYKK, md 42	26/04/2006 tarihli ve 26150 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
49	Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik	KMYKK, md 41	17/03/2006 tarihli ve 26111 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
50	Taşınır Mal Yönetmeliği	KMYKK, md 44	18/01/2007 tarihli ve 26407 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
51	Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik	KMYKK, md 44, 45, 60	02/10/2006 tarihli ve 26307 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
52	Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Tahsis ve Devri Hakkında Yönetmelik	KMYKK, md 45, 47	10/10/2006 tarihli ve 26315 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
53	Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	KMYKK, md 49	13/05/2005 tarihli ve 25814 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
54	Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği	KMYKK, md 49, 80 geçici 3	23/12/2014 tarihli ve 29214 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
55	Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği	KMYKK, md 35, 49, 77 , Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Hükümleri	27/05/2016 tarihli ve mükerrer 29724 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
56	Mali İstatistikleri Değerleme Rehberi	KMYKK, md 54	Sayıştay Başkanlığı internet sitesinde yer almaktadır.

EK 2. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU
UYARINCA MEVZUATIMIZDA YAPILAN DÜZENLEMELER (devam)

Sıra	Düzenlemenin Adı	Dayanağı	Durumu
57	Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği	KMYKK, md 49, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümleri	27/12/2014 tarihli ve mükerrer 29218 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
58	Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No:41) Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Detaylı Hesap Planları	KMYKK, md 49, Genel Yönetim Muh.Yön. md 307	27/12/2014 tarihli ve mükerrer 29218 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
59	Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No:46) Genel Yönetim Mali İstatistikleri	KMYKK, md 52	16/09/2015 tarihli ve 29477 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
60	İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar	KMYKK, md 55.56.57.58	31/12/2005 tarihli ve 3. mükerrer 26040 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
61	Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No:47) Amortisman ve Tükenme Payları	Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği md 29	04/11/2015 tarihli ve 29522 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
62	Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği	KMYKK, md 55,56,57,58,11,60,61,63,64	26/12/2007 tarihli ve 26738 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
63	Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç denetim Rehberi	KMYKK, md 55	HMB Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü internet sitesinde yer almaktadır.
64	Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve iç denetim El Kitabı	KMYKK, md 55	HMB Bütçe ve Mali Kontrol genel Müdürlüğü internet sitesinde yer almaktadır.

EK 2. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU
UYARINCA MEVZUATIMIZDA YAPILAN DÜZENLEMELER (devam)

Sıra	Sıra	Sıra	Sıra
65	Mali Hizmetler Uzmanlığı Yönetmeliği	KMYKK, md 60	06/02/2013 tarihli ve 28551 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
66	Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	KMYKK, md 60 5436 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, md 15	12/02/2006 tarihli ve 26084 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
67	Mali Hizmetler Uzmanları Kadrolarının Kamu İdarelerine Tahsisine İlişkin 2006/10103 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı	KMYKK, md 60 5436 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, md 15	04/03/2006 tarihli ve 26098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı
68	Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Denetimleri, Yetkileri ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	KMYKK, md 61	31/12/2005 tarihli ve 3. Mükerrer 26040 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
69	Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No: 38) Muhasebe Yetkililerince Yapılacak Yetki Devri	KMYKK, md 61	06/12/2014 tarihli ve 29197 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
70	Muhasebe Yetkilisi Adaylarının Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Muhasebe	KMYKK, md 62	21/01/2006 tarihli ve 26056 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.

	Yetkililerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik		
--	---	--	--



EK 2. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU
UYARINCA MEVZUATIMIZDA YAPILAN DÜZENLEMELER (devam)

Sıra	Sıra	Sıra	Sıra
71	Kamu İç Denetim Standartlarında Değişiklik Yapılmasına Dair Karar	KMYKK, md 64	22/02/2017 tarih ve 29987 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.(İDKK’nın 29/12/2016 tarihli ve 10 sayılı Kararı)
72	İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği	KMYKK, md 65	8/10/2005 tarihli ve 25960 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı. İDKK’nın 05.11.2007 tarihli ve 22 sayılı kararı, İDKK internet sitesinde yer almaktadır.
73	Kamu İç Denetim Standartları (KİDS)	KMYKK, md 64	16/08/2011 tarihli ve 28027 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. (İDKK’nın 08/07/2011 tarihli ve 14 sayılı Kararı)
74	İDKK’nın Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	KMYKK, md 66	08/10/2005 tarihli 25960 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
75	5436 sayılı Kanunla İhdas Edilen İç Denetçi Kadrolarından (720) Adedinin Sınıf ve Derecelerinin Değiştirilerek Kamu Kurumlarına Tahsis Edilmesi Hakkında Karar	KMYKK, md 65 5436 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, md 16	6/8/2006 tarihli ve 26251 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
76	Mahalli İdareler İçin İhdas Edilen İç Denetçi Kadroları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı	KMYKK, md 65	5/10/2006 tarihli ve 26310 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.

EK 2. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU
UYARINCA MEVZUATIMIZDA YAPILAN DÜZENLEMELER (devam)

Sıra	Sıra	Sıra	Sıra
77	Bazı Mahalli İdarelere İç Denetçi Kadrosu İhdas Edilmesi Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı	KMYKK, md 65	31/05/2013 tarihli ve 28663 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
78	Kamu İç denetim Genel Tebliği	KMYKK, sayılı Kanun ile İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerine dayanılarak hazırlanmıştır.	19/04/2013 tarihli ve 28623 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
79	Kamu İç Denetim Rehberi (KİDR)	KMYKK, md 67/ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik md 10,14,36,37,39,40,43,45,53 ve 55	İDKK’nın 10/09/2013 tarihli ve 7 sayılı kararıyla kabul edilmiştir.
80	İDKK’nın Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	KMYKK, md 66	8/10/2005 tarihli ve 25960 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
81	Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik	KMYKK, md 71	19/10/2006 tarihli ve 26324 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
82	Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları	KMYKK, md 67	HMB ve İDKK’nın internet sitesinde yayımlandı.

EK 2. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU
UYARINCA MEVZUATIMIZDA YAPILAN DÜZENLEMELER (devam)

Sıra	Sıra	Sıra	Sıra
83	14/7/2004 tarihli ve 5217 sayılı Özel Gelir ve Özel Ödeneklerin Düzenlenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	KMYKK, md 39	23/07/2004 tarihli ve 25531 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
84	Kamu Bilgi Teknolojileri Rehberi	KMYKK, md 67/ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik: md 7,8,10,14,36,37 ve 55	İDKK’nın 22/01/2014 tarihli ve 1 sayılı Kararıyla kabul edilmiştir.
85	Kamu İç denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi	KMYKK, md 67/ İç Denetçilerin Çalışma usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik: md 4,10,13,13A ve 14	İDKK’nın 18/02/2016 tarih ve 2 sayılı Kararıyla kabul edilmiştir.
86	Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi	KMYKK, md 67/İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik :md 10	İDKK'nın 18/02/2016 tarihli ve 2 sayılı kararıyla kabul edilmiştir.
87	Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi Vaka Çalışmaları	KMYKK, md 67/ yön. md 10	İDKK’nın 18/02/2016 tarihli ve 2 sayılı kararıyla kabul edilmiştir.
88	Kamu İç denetim Birim Yönergesi	Yön/13	HMB ve İDKK’nın internet sitesinde yayımlandı. (22.01.2007 tarihi ve 2 sayılı Kurul Kararı)

EK 2. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU
UYARINCA MEVZUATIMIZDA YAPILAN DÜZENLEMELER (devam)

Sıra	Sıra	Sıra	Sıra
89	Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği	KMYKK, geçici md 11	1/5/2007 tarihli ve 26509 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
90	İç denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı	KMYKK, md 67	05/04/2016 tarihli ve 29675 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
91	Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller	İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik md 30	17/02/2012 tarihli ve 28207 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.(Kurul Kararı)
92	Kamu İç denetim Yazılımı Kullanım Yönergesi	İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik md 8, 55	HMB ve İç Denetim Birimi Başkanlığının internet sitesinde yer almaktadır.
93	İç Denetçi Atamaları ve İç denetim Uygulamaları Genelgesi	KMYKK, md 65	HMB ve İç Denetim Birimi Başkanlığının internet sitesinde yer almaktadır.
94	5436 sayılı Kanunla İhdas Edilen İç Denetçi Kadrolarından (480) Adedinin Sınıf ve Derecelerinin Değiştirilerek Kamu Kurumlarına Tahsis Edilmesi Hakkında Karar	KMYKK, md 65	16/05/2013 tarihli ve 28649 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
95	2014-2016 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi	İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik md 39	İDKK Kararı/HMB İç Denetim Birimi Başkanlığının internet sitesinde yer almaktadır.

EK 2. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU
UYARINCA MEVZUATIMIZDA YAPILAN DÜZENLEMELER (devam)

Sıra	Sıra	Sıra	Sıra
96	2017-2019 Dönemi kamu İç denetim Strateji Belgesi	İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik md 39	İDKK Kararı/ HMB İç Denetim Birimi Koordinasyon Başkanlığının internet sitesinde yer almaktadır.
97	Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu	KMYKK, md 77	20/05/2006 tarihli ve 26173 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
98	KMYKK’nın Geçici 21 inci Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Esas ve Usullerin Belirlenmesine Dair Karar	KMYKK, geçici 21	24/05/2013 tarihli ve 28656 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
99	KMYKK’nın Geçici 21 inci Maddesinin Beşinci Fıkrası Kapsamındaki Sertifika Eğitimleri ve Sınavlarına İlişkin Esas ve Usullerin Belirlenmesine Dair Karar	KMYKK, geçici 21	30/11/2013 tarihli ve 28837 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
100	Sosyal Güvenlik Kurumu Bütçe Yönergesi	KMYKK, md 77	Sosyal Güvenlik Kurumunun internet sitesinde yayımlanmıştır.
101	Belediye Kanunu	KMYKK, md 3, 77	13/07/2005 tarihli ve 25874 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.

EK 2. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU
UYARINCA MEVZUATIMIZDA YAPILAN DÜZENLEMELER (devam)

Sıra	Sıra	Sıra	Sıra
102	Büyükşehir Belediyesi Kanunu	KMYKK, md 3, 77	23/07/2004 tarihli ve 25531 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
103	İl Özel İdaresi Kanunu	KMYKK, md 3, 77	04/03/2005 tarihli ve 25745 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.
104	Mahalli İdare Birlikleri Kanunu	KMYKK, md 3, 77	11/06/2005 tarihli ve 25842 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.



EK 3. KOD KİTABI

TEMA 1: İç denetçilerin şeffaflığa ilişkin algıları

KOD 1: İç denetçilerin şeffaflığa ilişkin algıları

TEMA 2: İç denetçilerin iç denetim faaliyetine ilişkin algıları

KOD 1: İç denetçilerin iç denetim faaliyetine ilişkin algıları

TEMA 3: Kurumsal ilişkiler

KOD 1: İç denetim biriminin teşkilatlanması

KOD 2: İç denetçi ile üst yönetici arasındaki ilişki

KOD3: İç denetçi ile personel arasındaki ilişki

TEMA 4: İç denetçinin yönetsel süreçlere katkısı

KOD 1: İç denetim faaliyetinin sunumu

KOD2: Verimlik ve etkinlik

KOD 3: Kurum kültürünün oluşması

TEMA 5: İç denetim faaliyetinin şeffaflığa katkısı

KOD 1: Şeffaflığın sınırları

KOD 2: Şeffaflığın nasıl sağlanacağı

KOD 3: Faaliyet raporu ve içeriği

KOD 4: Yeni kamu yönetimi ve yönetim anlayışının yerleşmesi

TEMA 6: Sorunlar

KOD 1: Üst yönetici kaynaklı sorunlar

KOD 2: İç denetçi kaynaklı sorunlar

KOD 3: Mevzuat kaynaklı sorunlar

TEMA 7: Öneriler

KOD 1: Mevzuat düzenlemeleri

KOD 2: Personel yönetimi

KOD 3: Zihniyet dönüşümü

