



ISSN 1304-8120 | e-ISSN 2149-2786

Araştırma Makalesi * Research Article

Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim Faaliyeti Sonucu Ulaşılan Bulguların İç Denetim Raporunda Yer Alıp Almaması Sorunu

The Problem of Whether Findings Obtained as a Result of Internal Audit Activity in Turkish Public Administration are included in the Internal Audit Report

Mehmet EKMEKÇİ

Öğr. Gör. Dr., Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
Kamu Yönetimi Bölümü

mehmetekmekci46@gmail.com

Orcid ID: 0000-0003-3584-1697

Öz: İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yayımlanan ve iç denetçiler için rehber niteliği taşıyan Kamu İç Denetim Rehberinde yer alan hükme göre, iç denetim faaliyeti sırasında ulaşılan 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 dolayısıyla bu durum sorun teşkil etmektedir.

Bu çalışmada öncelikle; denetim ve iç denetim kavramlarının, anlamı, amacı, ilkeleri, işleyişi ve kapsamı ele alınmıştır. Daha sonra ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında iç denetim raporlarının özellikleri, üst yönetici iç denetçi ilişkileri ve iç denetçi ile üst yönetimin yaptırım gücü incelenmiştir. Son olarak 5018 sayılı Kanun kapsamında gerçekleştirilen iç denetim faaliyeti sonucu elde edilen bulguların iç denetim raporunda yer alıp almaması sorunu tartışılmış ve çözüm önerileri geliştirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç denetim, kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu, iç denetim raporu.

Abstract: According to the provision in the Public Internal Audit Guide published by the Internal Audit Coordination Board and guideline for internal auditors, For internal auditors, who are required to carry out their duties freely and in accordance with international standards, free from all kinds of interference, leaving the matter of whether the findings reached during the internal audit activity are included in the internal audit report is left to the discretion of the top manager means intervention in internal audit reports, so this situation poses a problem.

In this study, primarily; the meaning, purpose, principles, operation and scope of the concepts of audit and internal audit were discussed. Then, within the scope of the Public Financial Management and Control Law No. 5018, the characteristics of the internal audit reports, the relations between the top managers and the internal auditors, and the enforcement power of the internal auditor and the top management were examined. Finally, the problem of whether the findings obtained as a result of the internal audit activity carried out within the scope of the Law No. 5018 are included in the internal audit report was discussed and solutions were developed.

Keywords: Internal audit, public financial management and control law, internal audit report.

Geliş Tarihi: 17.08.2021

Kabul Tarihi: 23.02.2022

Yayın Tarihi: 30.04.2022

Atıf: Ekmekçi, M. (2022). Türk kamu yönetiminde iç denetim faaliyeti sonucu ulaşılan bulguların iç denetim raporunda yer alıp almaması sorunu. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(1), 339-351. Doi: 10.33437/ksusbd.983941

GİRİŞ

John Maynard Keynes'in, 1929 ekonomik buhranı sonrası 1936 yılında yayımladığı "İstihdamın, Faizin ve Paranın Genel Teorisi" kapsamında yeni bir devlet yapılanması olarak önerdiği karma ekonomik modelin siyasal çıktısı, refah devleti¹ (müdahaleci devlet anlayışı) görüşüdür. Refah devleti görüşü, 1900'lerin ilk çeyreği ve sonrasında yaşanan sosyo-ekonomik bunalımın bir sonucu olarak da değerlendirilebilmektedir (Bozlağan, 2003:299). Refah devleti görüşü kapsamında devlet sosyal alanda var olmayı kendine görev bilmiş, dünyadaki diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de kamu yönetiminin 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 olduğu gibi kamu yönetimi alanında da hissettirmiştir. Diğer yandan bu süreçte kârını 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. Max Weber'in bürokratik teşkilatlanma modeline dayanan geleneksel yönetim anlayışı 1980'lere gelinceye kadar geniş bir uygulama alanı bulmuştur (Bilgiç, 2008:30). 1980'lere gelindiğinde, ABD'de Ronald Reagan, İngiltere'de Margaret Thatcher ve Türkiye'de Turgut Özal, yeni sağ için uygun ortam sunmuş olan küreselleşme sürecinden faydalanmıştır. Bu süreçte refah devleti görüşü kapsamında süre gelen uygulamalar sorgulanmaya başlanmıştır. Dolayısıyla bir yandan devletin rolü, işlevi ve büyümesi sorgulanırken, diğer yandan kamu yönetiminde reform ihtiyacı dile getirilmeye başlanmıştır (Karabeyli ve Coşkun, 2007:220). John Maynard Keynes ile başlayan refah devleti görüşü bu süreçte sorgulanmaya başlanmış, ekonomik ve sosyal alanda devletin ve kamusal faaliyet alanının daraltıldığı ve bu alanda kamu teşkilatlarının yeni kamu yönetimi (YKY) anlayışı etrafında yapılandırıldığı yeni bir süreç başlamıştır. Küreselleşme kapsamında yeni sağ anlayışının hâkim olduğu bu yeni süreç hâlen devam etmektedir (Akıllı, vd. 2007:153). Diğer taraftan küreselleşme süreci kamu bürokrasisini de etkilemiş, kamu yönetiminin küçülmesi ve etkinleştirilmesinin yanında, siyaset ile yönetim dengesinin yeniden kurulması, şeffaf ve dürüst yönetimin sağlanması ve merkeziyetçilikten uzaklaşma eğilimi bu süreçte kendini göstermiştir (Parlak: 2003:373). Ekonomik durgunluk ve krizler sonrası yeni sağ düşüncesinin ortaya çıkışı, siyasal değişimler, toplumsal değişim, bilişim teknolojilerindeki hızlı gelişim, teknokratik yönetim anlayışı, uluslararası kuruluşların etkisi ve özelleştirmenin yaygınlaşması ile devlet yeniden teşkilatlanarak devletin konumu sorgulanmaya başlanmıştır (Özer, 2012: 131-134). Diğer yandan da devlet küçülerek klasik liberal anlayıştaki asli fonksiyonlarına dönmeye başlamıştır. Bu noktada devletin küçülmesini tamamen işlevsiz hâle gelmesi olarak değil, kamu gücünü kullanarak doğrudan iş yaptırma yerine, süreçleri etkileme kapasitesini arttırma olarak değerlendirmek doğru olacaktır (Coşkun, 2008:70). Bu kapsamda YKY anlayışı, bir yandan devletin küçülerek asli fonksiyonlarına dönmesini hedeflerken, diğer yandan da bunun bir yansıması olarak katılımcı demokrasi, esneklik, hesap verebilirlik, şeffaflık, yerelleşme, hizmette yerellik, verimlilik, birey-odaklılık gibi konuların önemini vurgulamıştır. Diğer bir ifade ile YKY kapsamında bir yandan kamu ekonomisi hızla küçülüp asli fonksiyonlarına dönerken, piyasa ekonomisi temelli ve müşteri odaklı bir anlayış kapsamında "hesap verilebilirlik" ve "şeffaflık" kavramları, kamu sektörü içinde önemli hâle gelmeye başlamıştır. Küreselleşme sürecinde sermaye yeniden yapılanmış, bunun bir yansıması olarak YKY anlayışı kapsamında devlet anlayışı değişmiş ve kamu yönetiminin de yeniden yapılanması gündeme gelmiştir (Şahin, 2007:54). Yine bu süreçte kamu mali karar alma süreçlerinin etkinleştirilmesine yönelik yaşanan değişimin bir sonucu olarak, karmaşık hiyerarşik yapıya dikey teşkilatlanmadan yatay teşkilatlanmaya, hantal ve verimsiz bir kamu ekonomisinden verimliliği ve etkinliği ön plana çıkararak bir kamu yönetimi anlayışına doğru bir dönüşüm yaşanmıştır. Bu dönüşüme bağlı olarak kamunun özel sektör mantığı çerçevesinde yönetilmesi amaçlanmıştır.

¹ Refah devleti görüşü hakkında bkz., TÜRK, İ., "Maliye Politikası", Turhan Kitabevi, Ankara; ATAÇ, B., "Maliye Politikası, Turhan Kitabevi, Ankara; ÖZTÜRK, N., "Maliye Politikası", Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa.

YKY anlayışı kapsamında, minimal devlet anlayışı ve piyasa ekonomisi mekanizması tekniklerine uygun bir kamu yönetimi uygulaması benimsenmiştir. Günümüzde modern yönetim anlayışı bağlamında devlet, artık bizzat hizmet üreten değil geleceği planlayan, özel sektörün önünü açan, kurumlar ve sektörler arası koordinasyon sağlayan, rehberlik yapan, performans denetimi ilkelerini benimseyen bir yapıya doğru gitmektedir. Verimlilik ve performansa göre değerlendirme, kamuda da önemli hâle gelmiştir (İsbir, 2013:292). Yönetimin olduğu her yerde yönetimin bir fonksiyonu olan denetimin de olması ve denetim sonuçlarının kamu yönetimindeki karar alma süreçlerine dâhil edilen özel sektör ve sivil toplum kuruluşu temsilcileri ile paylaşılması, yönetim anlayışı kapsamında önemli bir ilke olan şeffaflık açısından oldukça önemli hâle gelmiştir. Özel sektörün gelişmiş olduğu ülkelerde, devletin katı (rijid) karakteri, YKY ve yönetim anlayışı kapsamında hızla esneklemeye ve şeffaflaşmaya başlarken, özel sektörün güçlü olmadığı gelişmekte olan ülkelerde, YKY anlayışının yeniden düzenlenmiş şekli olan iyi yönetim (good governance) anlayışı uygulama alanı bulmuştur (Gündoğan, 2013:49-57). Bu sayede kamunun kaynaklarının kamunun hizmetinde kullanıldığına toplum adına şahitlik edebileceklere imkân verilmiş olacaktır. Diğer yandan yönetim kapsamında merkezi yönetim, yetki ve otoritesini özel sektör ve sivil toplum kuruluşları ile paylaşmaktadır. Yönetim kapsamında, sadece devlet otoritesine dayanmayan, sivil toplum ve özel sektör temsilcilerinin de karar alma süreçlerine dâhil edildiği çoğulcu bir yönetim şekli öngörülmektedir. Bu kapsamda kamu yönetiminin, hem verimliliği esas alan bir yapıya kavuşması hem de yaptığı işlem ve eylemlerden sorumlu hâle getirilmesi hedeflenmiştir (Genç, 2012:13).

Eldeki kaynakların verimli ve etkin bir şekilde kullanılması, ihtiyaç duyulan alanlarda en doğru kararların alınması geçmişten beri tüm yönetim sistemleri açısından önemli sorunlarından birkaçı olma özelliğini korumaktadır. Bu sorunların aşılması ve kaynakların verimli ve etkin bir şekilde kullanılmasında denetimin önemi büyüktür. Faaliyetlerin olması gereken şekle uygun olarak yapılıp yapılmadığının bir başkası tarafından kontrol faaliyeti olarak ortaya çıkan, özel sektör için önemli olduğu kadar kamu yönetimi için de önemli olan denetimin tarihi MÖ 3500 yıllarına kadar giden Mezopotamya kayıtlarında görülmektedir (Önder, 2008:31; Şahin, 2011:135). Tarihsel süreç içerisinde denetimin yapısında da çağın ihtiyaçlarına uygun bir şekilde değişiklikler olmuştur. Bunlardan biri de iç denetimin kamu yönetiminde ve özel sektörde uygulanmaya başlanmasıdır. 1929 ekonomik buhranı sonrası özel sektörün ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla ortaya çıkan, 1940'lı yıllarda önem kazanmaya başlayan iç denetimin, Türk kamu yönetiminde uygulanmaya başlanması 24/12/2003 tarihinde çıkarılan ve 01/01/2006 tarihinde yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile mümkün olmuştur. KMYKK ile kamu yönetimi mevzuatında yer almaya başlayan iç denetimin tarihsel geçmişi özel sektördeki iç denetimin tarihi kadar eski değildir. Kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, nesnel, güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olan iç denetim, aynı zamanda iç kontrol sisteminin ayrılmaz bir parçasıdır. İç kontrol sistemi, kurum faaliyetlerinin kurum politikaları ile uyumlu bir şekilde yürütülmesi, hata ve hilelerin önlenerek varlıkların korunması, finansal kayıtların güvenilir olması ve zamanında hazırlanması amacıyla üst yönetimin kullandığı tüm yöntem ve usullerdir (Toroslu, 2014:43).

KMYKK ve uluslararası standartlara göre iç denetçilerin her türlü etkiden uzak çalışmaları gerekmektedir. Ancak İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından yayımlanan ve iç denetçiler için rehber niteliği taşıyan Kamu İç Denetim Rehberinde (KİDR) yer alan hükme göre, iç denetim faaliyeti sırasında ulaşılan 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. Bu çalışmada öncelikle, denetim ve iç denetim kavramları ele alınarak KMYKK kapsamında üst yönetici ile iç denetçi ilişkileri incelenmiştir. Daha sonra iç denetim faaliyeti sonucu ulaşılan bulguların iç denetim raporunda yer alıp almaması sorunu tartışılıp, çözüm önerileri geliştirilmiştir.

Denetim

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. 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, bu amaç ve işbirliğine dayalı hareketin gerçekleştirilme derecelerinin ölçülmesinin önemi de denetimin önemini ortaya koymaktadır (Simon vd., 1966:1). 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). Yönetimin bir fonksiyonu olan denetim, yönetimin ayrılmaz bir parçasıdır. Bu kapsamda yönetimin olduğu her ortamda denetiminde olduğu, yönetimin gelişmesine paralel olarak denetiminde geliştiği ifade edebilir. Bir faaliyetin olması gereken şekle göre uygun olarak yapılıp yapılmadığının bir başkası tarafından kontrol faaliyeti olarak karşımıza çıkan “denetim”, özel sektör için olduğundan daha fazla kamu yönetimi için önemlidir. Zira etkin ve verimli işleyen bir kamu yönetimi açısından denetimin önemi büyüktür. Kamu yönetimi açısından denetim, faaliyetlerin süreç ve sonuçlarının, mevzuatta belirlenen ölçütlere göre tarafsız bir şekilde değerlendirilmesidir (Can vd., 2015:85). Devletin yönetiminden sorumlu idare, denetim yetkisine sahiptir (Gözler, 2019b:165). Denetim kapsamında, öncelikle amaç ve bu amaca ulaşabilmek için ne tür işlemlerin, nasıl yapılması gerektiği önceden belirlenmekte ve bir plana bağlanmakta sonrasında ise önceden belirlenmiş ölçütler çerçevesinde tarafsızca kanıt toplanarak bu kanıtlar değerlendirilmektedir (Şahbenderoğlu, 2014:341). Bir sistem ve bir süreç olarak değerlendirilebilecek denetim, kamu yönetimi performansını iyileştirilmesi için önemli bir araçtır (Önder, 2008:6; Aksoy, 2008:76). Kamu kurum ve kuruluşlarında, mali denetim, hukuka uygunluk denetimi ve performans denetimini kapsayan, yönetim içi ve yönetim dışı denetim yapılabilmektedir. Mali denetim kapsamında gelir, gider ve mallara ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğu; hukuka uygunluk denetimi kapsamında iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğu; performans denetimi kapsamında da her kademedeki gerçekleştirilen faaliyetlerin verimliliği ve etkinliğinin denetimi yapılmaktadır (Can vd., 2015:85-86). Kamu kurum ve kuruluşlarında yapılan yönetim içi denetimin amacı, sistem ve süreçlerin iyileştirilmesidir. Kamu kurum ve kuruluşlarında yapılan yönetim dışı denetimin amacı ise bütün iş ve işlemlerinin, mevzuata uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının değerlendirilmesi şeklinde özetlenebilir. Bu kapsamda kamu yönetiminin denetleme yolları, yönetim içi denetim, yönetim dışı denetim şeklinde iki kategoriye ayrılarak incelenebilir (Aydın, 2018:171).

Kamu Yönetiminde Yönetim Dışı Denetim Yolları

Yönetim dışı denetim, kamu düzeni ve kamu yararının sağlanması amacıyla, kurumun kurum dışındaki denetçiler tarafından denetlenmesi anlamına gelmektedir (Hud, 2013:16; Önder, 2008:11). Endüstri devrimi sırasında büyük gelişme sağlayan finansal işlemlerin kayıt altına alma ve denetim sisteminin ABD'ye taşınması ve bu sistemin ABD de yaşanan birtakım krizlerin tekrarlanmaması için çözüm üretmesi, dış denetim mesleğinin gelişmesine katkı sağlamıştır. Bu kapsamda kurumların teşkilat yapısına dâhil olmayan, hiyerarşi veya vesayet denetimi dışında kalan, bir dış organ tarafından denetleme faaliyetlerinin yürütülmesi halinde yapılan denetim, yönetim dışı denetim olarak değerlendirilmektedir (Aktalay, 2011:222). Yönetim dışı denetim yollarını; yargı denetimi, kamuoyu ve baskı grupları denetimi, siyasi denetim, Sayıştay denetimi, uluslararası denetim ve ombudsman denetimi şeklinde sıralamak mümkündür.

Yargı denetimi kapsamında, idarenin faaliyetini yürütürken hukuk kurallarına uygun hareket etmesi sağlanmakta, birey haklarının zedelenmesi engellenmekte böylece bireylerin hakları idareye karşı korunmaktadır (Aydın, 2018:199). 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 dâhilinde hareket edip etmediğinin yargı tarafından kontrol edilmesini zorunlu kılmaktadır. Yönetimde hukuki sorumluluk konusunda en önemli yöntemlerden biri, kişinin, yönetimin eylem ve işlemlerine karşı 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 değerlerinin bir sonucu olarak yönetimin yargısal denetimi yapılmaktadır (Okur, 2007:5; Taytak, 2013:14). İdarenin denetlenmesi doğrudan doğruya bir genel idare hukuku konusu olup, idarenin çeşitli alanlarda yaptığı çeşitli işlemlerin yargısal denetimi hep aynı hukuki rejime tabidir (Gözler, 2019a:124). Kamu yönetiminin dışarıdan denetlenmesinin diğer bir yolu da demokratik ülkelerde geçerli olan, baskı ve çıkar grupları

ile kamuoyu ve basın tarafından yapılan denetimdir (Aydın, 2018:202). Özellikle demokratik hukuk devletinin yerleştiği ülkelerde yönetimler, şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri kapsamında, bireylerin talepleri dikkate almaktadır (Okur, 2007:15). Hukuk kurallarını koyan yasama organının, bu kuralları uygulayan yürütme üzerindeki denetimi olan siyasi denetim, “yazılı soru”, “meclis soruşturması”, “komisyonlar” ve “bütçe” yoluyla denetleme şeklinde ortaya çıkabilmektedir (Doğan ve Geyik, 2020:32-34). Siyasal organlar tarafından kendilerine verilen yetkileri kullanan ve halk adına hareket eden, yönetsel kurum ve kuruluşlar, demokratik sistemlerde yine bu yetkinin kaynağı olan halka dolayısı ile halkın temsilcisi olan yasama organına, hesap vermek durumundadır (Taytak, 2013:13).

Diğer yandan demokratik hukuk devletlerinde yasama organının, etkin bir denetleme için gerekli olanaklara sahip olması gerekmektedir. Sayıştay’ın denetleme, yargılama ve yönetsel olmak üzere üç fonksiyonu vardır (Doğan, 2019:288-289). Dolayısıyla Sayıştay’ın fonksiyonlarından biri denetimdir. Dış denetim ve özel denetim olarak kavramlaştırılan, Sayıştay denetiminin amaçları ise kamu yönetiminin iş ve işlemlerinin sonuçları ile ilgili TBMM’ye dolayısı ile halka güvenilir bilgi sunmak, kamu mali yönetimindeki iş ve işlemlerin mevzuata uygun olarak yürütülmesini sağlamak ve kamu kaynaklarını korumak şeklinde ifade edilebilir. Sayıştay denetiminin arka planında, kamu kurumlarının performanslarını değerlendirmek ve mali saydamlığın yerleştirilmesini sağlamak vardır.

Hukuki yollar haricinde bir denetim yolu olan ombudsmanlık denetimi ise kişi hak ve hürriyetlerini korumak amacıyla siyasi tarafsızlığa sahip olan şikâyet dilekçesi ile harekete geçen, kendi düşüncesini kimseye zorla kabul ettirmeden arabuluculuk (mediateur-medyatör) yapan ve TBMM’ye karşı sorumlu olan kamu denetçisi “ombudsman” tarafından gerçekleştirilen denetimdir (Özden, 2007:442; Aydın, 2018:205). Kamu Denetçiliği Kurumu 2010 yılında 1982 Anayasası’na 5982 sayılı Kanun’la yapılan değişikliklerle getirilmiştir. 1982 Anayasası’nın 74. maddesinin 3. fıkrasına göre; “Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir.” hükmü ile kamu denetçiliği kurumu kurularak anayasal statüye kavuşmuştur. 4. fıkraya göre ise; “Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına bağlı olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu idarenin işleyişiyle ilgili şikâyetleri inceler.” hükmü doğrultusunda 6328 sayılı Kanun’un 5. maddesi gereğince “Kurum, idarenin işleyişi ile ilgili şikâyet üzerine, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmakla...” görevlendirilmiştir. Son olarak uluslararası denetim, yönetimin uluslararası kurumlar tarafından belirli açıdan denetlenmesi anlamına gelmektedir.

Kamu Yönetiminde Yönetim İçi (İdari) Denetim Yolları

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

İdari teftiş, birimlerin hukuka uygun olarak çalışıp çalışmadıklarının, mevzuata ve disipline uygun olmayan bir uygulama olup olmadığının tespiti amacıyla, teşkilatta yürütme yetkisine sahip en üst yönetici adına, müfettişler tarafından denetleme görevinin yanında, disiplinsizlik durumlarında inceleme ve soruşturmayı da içine alan bir dizi süreçtir (Aydın, 2018:182). Uygulamada teftiş görevini yerine getiren müfettişler, çoğunlukla memurların görevlerini, memurluk statüsüne uygun bir şekilde yerine getirip getirmediıklarını, mevzuatı, emir ve talimatları anlayıp anlamadıklarını, uygulayıp uygulamadıklarını denetlemektedir (Aktalay, 2011:239). Sadece idari bir denetim olan vesayet denetimi ise yönetimin bütünlüğü ilkesi gereği, merkezi yönetim organlarının (vesayet makamları) yerel yönetim organları üzerinde yaptığı denetimdir. Vesayet denetimi kapsamında yerinden yönetim kuruluşları, kanunların öngördüğü sınırlar içerisinde başka bir yönetsel kuruluş tarafından denetlenmektedir (Şahbenderoğlu, 2014:8). İstisnai bir yetki olan ve dar yorumlanması gereken vesayet yetkisi kapsamında yapılan vesayet denetimi, 18/03/1924 tarih ve 442 sayılı Köy Kanunu’nun 40.

maddesindeki istisna dışında, yerindelik denetimi¹ değil ancak hukuka uygunluk denetimi olarak değerlendirilebilir (Gözler, 2019:300-301). Merkezi ve yerinden yönetim kuruluşlarının eşgüdüm içerisinde faaliyette bulunabilmelerinin sağlanması, ulusal birliğin ve bütünlüğün korunması, kamu görevlilerinin yetkilerini aşmaları veya kötüye kullanmalarının engellenmesi gibi nedenlerle, merkezi yönetim yerinden yönetim kuruluşları üzerinde vesayet denetimi yapar (Okur, 2007:13).

Genel bir yetki olan hiyerarşi yetkisi kapsamında yapılan hiyerarşik denetim, kamu yönetimi sisteminde hiyerarşik olarak üstlere karşı sorumlu olan daha ast kademelerdeki memurlarının eylem ve çalışmalarının denetlemesidir (Gözler, 2019:256). Bu sayede, yetkiler üstlerden astlara doğru aktarıldığından, üstler de vermiş oldukları yetkilerinin kullanımını denetlediklerinden, her memur en üstteki amirin emirlerini yerine getirmiş ve teşkilat, karar vericilerin ve en üst amirinin iradesi doğrultusunda, birlik ve düzen içerisinde ve kurallara uygun olarak yönetilmiş olmaktadır (Okur, 2007:12). Bir topluluğun, kanunlarına ve düzenle ilgili yazılı veya yazısız kurallarına özenle uyulması olarak tanımlanan disiplin, kamu yönetiminde oldukça önemlidir (TDK, 2011:678). Hiyerarşik amirler ve müfettişler denetleme yaparken, kamu görevlilerinin kurumun düzenine uyulup uyulmadığını da denetlemeleri ve bir usulsüzlük gördüklerinde soruşturma açtırma yetkisine sahip olmaları nedeniyle, disiplin de bir yönetim içi denetim yolu olarak kabul edilmektedir (Aydın, 2018:184).

Son olarak, kurum çalışanları tarafından yapılabilecek hata ve hilelerin önlenmesi ve tespiti amacıyla yapılan iç denetim, sadece mali olaylarla sınırlı değil, parasal olmayan, kurum varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin belirlenmiş 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 Teşkilatı (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).

İç Denetim

Kamu yönetimi, kapitalist devlet teşkilatlanması ile birlikte, modern devletin üç erkenden biri olan yürütme erkine ait yönetim aygıtına verilen isimdir (Güler ve Keskin, 2007:102). Diğer sosyal bilim dallarının birbirinden etkilendiği gibi kamu yönetimi de sosyal bilim dallarından etkilenmiş, bunun sonucunda küreselleşme sürecinde yaşanan değişimler sürecinde, kamu yönetimi ve işletme yönetimi arasındaki ilişki araçsal bir etkileşim olmaktan çıkmış, kamu yönetiminin amaçları, işletme yönetimin amaçları ile özdeşleşmiştir (Şahin, 2007:47). Bunun bir yansıması, özel sektörün kendi ihtiyaçları kapsamında geliştirdiği iç denetimin daha sonra kamu yönetimine adapte edilmeye çalışılmasıdır. Geçmiş çok eski olan dış denetime kıyasla, 1941 yılında İç Denetim Enstitüsü'nün (IIA) kurulması ile kurumsal kimlik kazanmış olan iç denetim yenidir. 1940'lı yıllarda başlayan kurumsal hızlı değişim dönemi ile birlikte iç denetim; organizasyonların büyümesi ve karmaşıklaşması, etkinlik ve verimliliğin ön plana çıkması ile performans denetiminin öneminin artması, bilişim teknolojilerindeki hızlı gelişimi ve denetim metodolojisi konularındaki değişim ile birlikte hızlı bir gelişme göstermiştir Arslan, 2015:62). Türk kamu yönetimi için yeni bir kavram olan iç denetim, Devlet malları muhasebesi ve denetiminin kaynağı olan 1927 yılına ait 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 2003 yılında kaldırılması ve yerine KMYKK'nın kanunlaşması ve 01/01/2006 tarihinde yürürlüğe girmesi ile Türk hukuk sistemindeki yerini almıştır.

Türk hukuk sistemi açısından, KMYKK yürürlüğe girene kadar iç denetim, genellikle özel hukukta, şirketler açısından geçerli bir sistem olarak kaşıımıza çıkmaktadır (Önder, 2008:8). Türkiye'de KMYKK'nın yürürlüğe girmesi ile kamu hukukunda idareler açısından önemli hâle gelen iç denetim KMYKK'nın 63, 64, 65, 66 ve 67. maddelerinde düzenlenmiştir. 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

¹ Vesayet denetiminin yerindelik denetimi içerip içermediği görüşü hakkında bkz., GÖZLER, K. "İdare Hukuku- Cilt I", Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.

denetimi geleneksel denetimden ve teftiştten farklı kılmaktadır. Başka bir ifade ile denetlenenlerin denetim sürecine katılması olarak ifade edilen “denetişim” kapsamında, 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 dâhil edildiği, sorunların nedenini tespit etme ve bu sorunları minimize edilmesi için gelecekte nelerin yapılması gerektiği konusunda gerekli tespitlerde bulunarak, üst yöneticilere bir vizyon veren, gelecek odaklı bir denetimdir. Dolayısı ile kaynakların kıt olduğu varsayımı altında, kaynakların verimli ve etkin kullanılmasını sağlama noktasında başvuru araçlarından biri iç denetim olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kapsamda iç denetim faaliyetinin bir amaç değil, yeni kamu yönetimi ve yönetişim anlayışı kapsamında kaynakların verimli ve etkin bir şekilde kullanılmasını ve şeffaflığı sağlamayı hedefleyen bir araç olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

İç Denetimin Anlamı

İç denetim faaliyeti; iç kontrollerin yeterli ve etkin olduğu, iş ve işlemlerin mevzuata uygun olarak yürütüldüğü, üretilen raporların güvenilir olduğu, operasyonlarda verimliliğin ve etkinliğin sağlandığı ve kaynakların korunduğu hususlarda üst yöneticiye, dış denetim organına ve kamuoyuna makul seviyede güvence sağlamaktadır. Diğer bir ifade ile iç denetim faaliyeti kapsamında üst yöneticiye, “sistem denetimi”, “uygunluk denetimi”, “mali denetim”, “performans denetimi” ve “bilgi teknolojisi denetimi” konularında makul güvence sağlanmaktadır. İç denetim faaliyetinin üst yöneticiye makul derecede güvence sağlama fonksiyonunun yanında, herhangi bir idari sorumluluk üstlenmeden bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak için niteliği ve kapsamı denetlenen birim ile birlikte kararlaştırılan istişari faaliyetleri ve bunlarla bağlantılı diğer hizmetleri de kapsamına alan “danışmanlık” fonksiyonu da vardır (Taytak, 2013:16). Bu kapsamda 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 genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilen, bağımsız bir güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti şeklinde tanımlanabilir. Son dönemlerde, kamu yönetiminde verimlilik anlayışının önem kazanması, klasik dış denetim yollarının beklentileri karşılayamaması, devletin hangi kaynaklarının ne amaçla harcandığının izlenememesi ve yönetişim anlayışı kapsamında şeffaflık ve hesap verebilirlik kavramlarının önem kazanması nedeniyle, iç denetim mekanizmasının kurulması ihtiyacı doğmuştur (Aydın, 2016:139).

İç Denetimin Amacı

İç denetimin öncelikli amacı, kamu idarelerinin faaliyetlerinin, amaç ve politikalara, kalkınma plan ve programlarına, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini sağlamaktır. Bunun yanında kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını, bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü, doğruluğunu ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamak da iç denetimin diğer amaçları olarak sıralanabilir. Bu kapsamda iç denetimin amaçlarının, iç denetim tanımına, meslek ahlak kurallarına ve kamu iç denetim standartlarına uygun olması gerektiğini ifade etmek gerekir. Bunu sağlamak için kamu idarelerinde üst yöneticinin onayı ile bir yönerge çıkarılmaktadır. Diğer taraftan iç denetim faaliyetinin bağımsız olması ve iç denetçilerin görevlerini yerine getirirken tarafsız davranması da bir zorunluluktur.

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. İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 08/07/2011 tarih ve 14 sayılı Kararıyla, Kamu İç Denetim Standartlarını belirlemiş bulunmaktadır. KMYKK ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (İDÇUEHY) uyarınca, iç denetim yöneticileri ve iç denetçilerin bu standartlara uymaları zorunludur. Kamu İç Denetim Standartlarının belirlenmesinde, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” esas alınmıştır. Standartlar, iç denetçilerin niteliklerini ve iç denetim faaliyetinde uygulanması gereken süreçleri belirlemektedir.

İç Denetimin Yapısı, İşleyişi ve Kapsamı

KMYKK'ya göre, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne raporlanması şeklinde karşımıza çıkan harcama sonrası yapılacak "dış denetim" Sayıştay denetçileri tarafından, "iç denetim" ise iç denetçiler tarafından yapılmaktadır (KMYKK, 2003: md 63, md 68). İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanarak, Hazine ve Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılacak Yönetmelikle belirlenmektedir (KMYKK, 2003: md 65). Hazine ve Maliye Bakanlığının 12/9/2005 tarihli ve 18688 sayılı yazısı üzerine, KMYKK'nın 65. maddesine göre çıkarılan Yönetmelikte iç denetim faaliyetinin kapsamı; 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 tutmak şeklinde ifade edilmiştir (İDÇUEHY, 2006).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda İç Denetim Sistemi

Devlet mallarının muhasebesi ve denetiminin kaynağı olan ve 80 yıla yakın süredir kullanılan, 26/05/1927 tarihli 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu kaldırılmış, yerine 24/12/2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) çıkarılmıştır. 5018 sayılı (22/12/2005 tarih ve 5436 sayılı Kanunla değişik) Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 01/01/2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. KMYKK yürürlüğe girene kadar, Hazine ve Maliye Bakanlığı gibi kendi özel kanunları gereği teftiş kurulu dışında denetim birimi ihdas edilmiş kamu idareleri hariç, diğer kamu idarelerinde, "iç" denetim genellikle; 3046 sayılı Kanun kapsamında faaliyetlerini sürdüren teftiş kurulları vasıtası ile olmaktadır. Ancak, kamu idarelerinde gelir ve giderler ile mal varlıklarının denetimi için ayrı ayrı birimler oluşturularak, hiyerarşi içinde yapılan bu "iç" denetimi, bugünkü manada "iç denetim" olarak kabul etmek mümkün değildir (Önder, 2008:66). Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde standart bir uygulama olan iç denetim, Türkiye'de; kamu maliyesinde bir reform niteliğinde sayılan KMYKK kapsamında gerçekleştirilmektedir (Okur, 2007:35).

Genel olarak, kamu kaynaklarının planlı ve amaçlar doğrultusunda, etkin ve verimli bir şekilde elde edilmesini, kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı 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 hesap sormayı kolaylaştıran kavramlar sisteme katılmıştır. Ayrıca bütçeleme ve raporlamaya ilişkin analitik yaklaşımlar benimsenmiştir. Bunlara paralel olarak, kamu mali yönetimi iç ve dış denetim şeklinde teşkilatlanması kurala bağlanarak denetiminde çok başlılığın önüne geçirmeye yönelik düzenlemeler yapılmıştır (Altıntaş ve Türkyener, 2012:3). İç denetim faaliyeti, esas görevi dışında başka görev verilemeyen iç denetçiler tarafından yerine getirilmektedir. Kamu yönetimindeki iç denetim faaliyeti kapsamında, idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak İç Denetim Birimi (İDB) tarafından hazırlanmaktadır. KMYKK'nın "İç Denetçilerin Görevleri" başlığını taşıyan 64. maddesi aynı zamanda iç denetçi ile üst yönetici arasındaki ilişkiyi de ortaya koymaktadır.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetçinin Yaptırım Gücü

KMYKK ve ilgili mevzuat kapsamında iç denetçiler raporlarını İDB aracılığı ile üst yöneticiye sunmaktadır. Bu kapsamda iç denetim raporları üst yönetici tarafından değerlendirilir ve gereği için mali hizmetler birimi ile ilgili birimlere yollanır. Ayrıca iç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir. Bu kapsamda iç denetçi, ulaştığı bulgular konusunda üst yöneticiyi bilgilendirmektedir. Bunun dışında iç denetim raporlarının gereğinin yapıp yapılmadığını takip etme konusunda iç denetçinin bir yaptırım gücü yoktur. Diğer yandan Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 279. maddesinin 1. fıkrasına göre 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.*" hükmü kapsamında, her memurun olduğu gibi iç

denetçi de soruşturma ve kovuşturmayı gerektiren bir olayı vazifesiyle ilgili olarak öğrendiğinde, bu durumu yetkili makamlara bildirmesi gerekmektedir. Üst yöneticinin emri altında çalışan memurlarla ilgili bildirim, iç denetçi tarafından hiyerarşik amiri olan üst yöneticiye yapılmaktadır. Bu durumda üst yöneticinin gereğini yapması beklenir. İç denetçi de “yetkili makama bildirme” grevini yerine getirmiş olur. Fakat iç denetçi, üst yönetici ile ilgili soruşturma ve kovuşturmayı gerektiren bir suçun işlendiğini öğrendiğinde, bu durumu doğrudan savcılığa bildirmesi gerekir.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Üst Yöneticinin Yaptırım Gücü

Kurumun, üç yıllık iç denetim planı ve yıllık programı, üst yöneticinin görüşü de dikkate alınarak, görevinde bağımsız olan ve esas görevi dışında görev verilemeyen, İDB’de 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 üç yıllık dönemler için hazırlanmaktadır. 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 alınmaktadır. Bunun sonucunda üç yılı kapsayan iç denetim planı İDB’de hazırlanmakta ve planlama döneminden bir ay önce üst yöneticiye sunulmaktadır. Üç yıllık dönemler itibarıyla hazırlanan iç denetim planı, her yıl gözden geçirilerek gerektiğinde değiştirilebilmektedir (Kamu İç Denetim Birim Yönergesi [KİDBY], md 43). 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 hazırlanmaktadır. İç denetim programı, İDB’de hazırlanmakta ve program döneminden bir ay önce üst yöneticiye sunulmaktadır. Bu kapsamda idarenin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanmakta ve üst yönetici tarafından onaylanmaktadır.

İç denetim stratejisine uygun şekilde hazırlanan iç denetim planı ve iç denetim programı, en geç aralık ayı başında, İç Denetim Birim Başkanı tarafından, üst yöneticiye yazılı olarak sunulmakta ve aralık ayı sonuna kadar üst yönetici tarafından onaylanmaktadır. İç denetim plan ve programı, üst yönetici tarafından aralık ayı sonunda onaylanmaması halinde, iç denetim planı ve iç denetim programı 1 Ocak’ta yürürlüğe girmektedir. Dolayısıyla üç yıllık plan ve yıllık program, üst yönetici tarafından onaylanmasa bile, 1 Ocak’ta yürürlüğe girmektedir (KİDR, 2013:33). Sonuç olarak, üst yöneticinin görüşleri de dikkate alınarak İDB tarafından hazırlanan üç yıllık iç denetim planı ve yıllık programların yürürlüğe girmesinde üst yöneticinin doğrudan bir etkisinin olmadığı söylenebilir.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Gerçekleştirilen İç Denetim Faaliyeti Sonucu Ulaşılan Bulguların İç Denetim Raporunda Yer Alıp Almaması Sorunu

Denetlenen birim ile İDB arasında denetleme sonucunda bulguların iç denetim raporunda yer alıp almayacağı hususu, İDKK tarafından yayımlanan ve tüm iç denetçiler için kaynak teşkil eden KİDR’de yer almaktadır. Buna göre denetlenen birim iç denetim faaliyeti sonucu ulaşılan bulguya katılıyorsa, bulgu iç denetim raporunda yer almaktadır. Düzeltilemez hususlarda, denetlenen birim iç denetim faaliyeti sonucu ulaşılan bulguya katılmıyor, İDB de denetlenen birimin görüşüne katılıyorsa, bulgu iç denetim raporunda yer almamaktadır. Düzeltilebilir hususlarda, denetlenen birim iç denetim faaliyeti sonucu ulaşılan bulguya katılmıyor, İDB de denetlenen birimin görüşüne katılıyorsa, bulgu iç denetim raporunda düzeltilerek yer almaktadır. Denetlenen birim iç denetim faaliyeti sonucu ulaşılan bulguya katılmıyor, İDB de denetlenen birimin görüşüne katılmıyorsa, durum hakem olarak üst yöneticiye iletilmekte ve üst yöneticinin İDB’nin görüşüne katılması durumunda, bulgu iç denetim raporunda yer almaktadır. Denetlenen birim iç denetim faaliyeti sonucu ulaşılan bulguya katılmıyor, İDB de denetlenen birimin görüşüne katılmıyorsa, bu durum da hakem olarak üst yöneticiye iletilmekte ve üst yöneticinin İDB’nin görüşüne katılmaması durumunda, bulgu iç denetim raporunda yer almamaktadır. Buna göre, denetlenen birimin katılmadığı ve üst yöneticinin istemediği hiçbir bulgu iç denetim raporunda yer almayacaktır. Dolayısıyla üst yöneticinin istemediği hiçbir bulgu iç denetim raporunda yer almayacaktır. Yeni kamu yönetimi ve yönetim anlayışı kapsamında önemli bir ilke olan şeffaflık kapsamında sorun da bu noktada ortaya çıkmaktadır. Bu durum üst yöneticinin, görevinde bağımsız olan ve asli görevi dışında hiçbir görev verilemeyen iç denetçi üzerinde etkinliğini arttırmaktadır (Ekmekçi, 2021:72).

Tablo 1. *Bulguların iç denetim raporunda yer alıp almaması*

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

(Kaynak: KİDR, 2013:67)

Diğer yandan 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 Uluslararası İç Denetim Standardı ise İDB'nin, iç denetimin kapsamının belirlenmesi, iç denetim işlerinin yapılması ve sonuçların raporlanması konularında her türlü müdahaleden uzak ve serbest olmak durumunda olduğunu hüküm altına almıştır. İç denetçiler için rehber niteliği taşıyan ve İDKK tarafından 2013 yılında yayımlanan KİDR'deki bu standart ile Uluslararası İç Denetim Standardındaki standart ile uyumlu değildir. KMYKK'nın 64. maddesinin 3. fıkrası "*İç denetçi bu görevlerini, İDKK tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir.*" şeklindedir. Buna göre iç denetçi görevlerini İDKK tarafından belirlenen standartlara "ve" uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun olarak yerine getirir. Buradaki "ve" bağlacının; "ya da", "veya" anlamına gelmediği açıktır. 1110.A1 numaralı Uluslararası İç Denetim Standardına göre iç denetim faaliyeti (birimi), iç denetimin kapsamının belirlenmesi, iç denetim işlerinin yapılması ve sonuçların raporlanması konularında her türlü müdahaleden uzak ve serbest olmak durumundadır. Diğer taraftan KMYKK'nın 64. maddesinin 4. fıkrasında belirtilen "*İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz.*" hükmü, neredeyse hakimlik güvencesine sahip iç denetçinin bağımsızlığına vurgu yapmaktadır (Ekmekçi, 2021:183).

Niteliksel analiz yöntemi kapsamında, yüz yüze derinlemesine görüşme tekniği ile görüşlerine başvurulmuş iç denetçilerin büyük çoğunluğu iç denetim raporlarını, Uluslararası İç Denetim Standartları ile uyumlu olmasa bile, kendileri için bağlayıcı olan KİDR'deki bu standarda göre hazırladığını beyan etmiştir. Görüşme gerçekleştirilen iç denetçilerden, raporlarını KİDR'de yer alan; "Denetlenen birim, İDB'nin bulgusuna katılmıyor fakat üst yönetici de denetlenen birimin görüşüne katılıyor ise bulgu iç denetim raporunda yer almayacaktır" hükmüne göre hazırlamadığını beyan eden iç denetçilerin, İDKK tarafından koordine edilen eğitim faaliyetlerinde görev alan, Uluslararası İç Denetim Sertifikası'na (CIA: Certified Internal Auditor) sahip iç denetçilerden oluştuğu görülmektedir (Ekmekçi, 2021:71).

SONUÇ

Yeni kamu yönetimi ve yönetim anlayışı kapsamında yaşanan hızlı değişimin bir yansıması olarak kamu yönetiminde yapılan denetimlerin, disiplinli, hızlı, çağın bilişim teknolojisinin gereklerine uygun bir şekilde yapılması çok daha önemli hâle gelmektedir. Buna paralel olarak kamu otoriteleri, bilişim hukukundaki gelişmelere paralel bir şekilde denetim mekanizmalarını geliştirmektedir. Bu kapsamda yeni kamu yönetimi ve yönetim anlayışının yerleşmeye başlaması ile yaşanan hızlı

değişimin bir yansıması olarak, geçmiş odaklı geleneksel denetimden farklı olan gelecek odaklı bir denetim olarak değerlendirilen iç denetim, KMYKK ile mevzuatımızda yer almış ve kamu yönetiminde uygulama alanı bulmuştur. KMYKK kapsamında yapılan iç denetim faaliyeti ile kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek, kaynakların ekonomik, etkin ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla, bağımsız, nesnel güvence sağlamak ve danışmanlık faaliyeti yapmak hedeflenmektedir.

Sonuç olarak, iç denetçilerin iç denetim faaliyeti kapsamında hazırladıkları iç denetim raporları için bağlayıcı olan ve 2013 yılı Ekim ayında İDKK tarafından yayımlanan KİDR'deki tabloda yer alan, denetlenen birim ile İDB arasında bulgularla ilgili uyumsuzluk olması durumunda, uzlaşılabilen husus konusunda, denetlenen birim, İDB'nin bulgusuna katılmıyor fakat üst yönetici denetlenen birimin görüşüne katılıyor ise bulgunun iç denetim raporunda yer almaması gerektiği yönündeki ifadenin, KMYKK'nın 64. maddesi ve 1110.A1 numaralı Uluslararası İç Denetim Standardı ile uyumlu olmadığı ve değiştirilmesi gerektiği ortaya konmaya çalışılmıştır. Denetlenen birim ile İDB arasında bulgularla ilgili uyumsuzluk olması durumunda, uzlaşılabilen husus konusunda, denetlenen birim, İDB'nin 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. Diğer taraftan görüşlerine başvurulmuş iç denetçilerin genelde, Uluslararası İç Denetim Standardına aykırı olduğunu bilmelerine rağmen, İDKK tarafından yayımlanan KİDR'de yer alan ve kendileri için bağlayıcı olduğunu ifade ettikleri "Bulgunun rapora konulup konulmamasına karar verilmesi" tablosuna göre iç denetim raporlarını hazırladıklarını beyan etmeleri bir başka sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Görevinde bağımsız olan ve asli görevi dışında hiçbir görev verilemeyeceği ve yaptırılmayacağı KMYKK ile güvence altına alınan, neredeyse hakimlik güvencesine sahip iç denetçilere bağımsızlıkları vurgulanarak iç denetçilerin bağımsızlığı ile ilgili olan bu durumun düzeltilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda iç denetim faaliyetinin KMYKK ve ilgili mevzuattaki tanımları ve fonksiyonları birlikte değerlendirildiğinde, kamu yönetimindeki kamusal işlerin görülmesi, kamusal gereksinimlerin karşılanması ve kamusal politikaların oluşturulmasında etkili bir denetim aracı olan iç denetimin asıl amacının "üstün kamu yararını sağlamak" olduğunu ve iç denetçilerin bunu sağlamak için mevzuatın kendilerine verdiği görev ve yetkilerini kullanmaları gerektiğini ifade etmek faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

Akıllı, H., Duman, F.H., & Okudan, K. (2007), Kamu yönetimi reform dinamiklerinin kavramsal analizi, Aksoy, Ş. ve Üstüner, Y. (Ed.), *Kamu Yönetimi – Yöntem ve Sorunlar* içinde, Ankara, 153-162.

Aksoy, M. (2008), *Kamuda iç kontrol & iç denetim*, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara.

Aktalay, A. (2011), *Yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde, merkezden yönetim ve yerinden yönetim arasındaki denetim ilişkisi*, Legal Kitapevi.

Altıntaş, A., & Türkyener, C.M. (2012), *Kamu yönetiminde dönüşüm ve Sayıştay mali denetimi*, Akara Yayınevi.

Arslan, M.C. (2015), *İç denetim – Büyükşehir Belediyelerinin iç denetim uygulamaları*, Marmara Belediyeler Birliği Kültür Yayını.

Aydın, A.H. (2018), *Kamu yönetimine giriş*, Seçkin Yayınevi.

Bilgiç, V. (2008), *Yeni kamu yönetimi anlayışı*, Balcı, A., Nohutçu, A., Öztürk, N.K., Coşkun, B. (Ed.), *Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar* içinde, Ankara, 27-46.

Bozlağan, R. (2003), *Kamu yönetimi paradigmasında değişim ve özelleştirme yaklaşımı*, Acar, M. ve Özgür, H. (Ed.), *Çağdaş Kamu Yönetimi I* içinde, Ankara, 276-304.

Can, İ., Şengöz, Y., & Aydın, F. (2015), *Mali yönetim ve denetim*, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını.

- Coşkun, A., & Karabeyli, L. (2007), Kamu yönetimi reformu bağlamında Sayıştay denetimi. Aksoy, Ş. ve Üstüner, Y. (Ed.), *Kamu Yönetimi – Yöntem ve Sorunlar*. içinde, Ankara, 215-233.
- Coşkun, S. (2008), Kamu yönetiminde yönetim yaklaşımı, Balcı, A., Nohutçu, A., Öztürk, N.K., Coşkun, B. (Ed.), *Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar*. içinde, Ankara, 67-82.
- Doğan, B. (2019), Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminde Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile cumhurbaşkanlığı kararlarının yargısal denetimi, *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9 (2), ss, 273-298.
- Doğan, B., & Geyik, A.F. (2020), Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminde kuvvetler ayrılığı, *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10 (2), 19-45.
- Ekmekçi, M. (2021), *5018 Sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu kapsamında iç denetim faaliyetinde şeffaflık: Uygulamada ortaya çıkan sorunlar ve çözüm önerileri*, [Yayınlanmamış Doktora Tezi], Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi.
- Genç, F.N. (2012), *Yönetişim ve yönetim ekseninde kamu yönetimi*. Ekin Yayınevi.
- Gözler, K. (2019a), *İdare hukuku – Cilt I*, Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Gözler, K. (2019b), *İdare hukuku – Cilt II*. Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Güler, B.A., & Keskin, N.E. (2007), Devlet reformunu tarihten çalışmak, Aksoy, Ş. ve Üstüner, Y. (Ed.), *Kamu Yönetimi – Yöntem ve Sorunlar*. içinde, Ankara, 101-152.
- Gündoğan, E. (2013), Yönetişim: Kavram, kuram ve boyutlar, Çukurçayır, M.A., Eroğlu, H.T. (Ed.), *Yönetişim* içinde, Ankara, 15-55.
- HUD, (2013), Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim: İlke ve esasları – 1. Cilt*, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- İDÇUEHY, (2006), *İç denetçilerin çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelik*, <https://is.gd/YPqQah>, Erişim Tarihi: 03/05/2021.
- İsbir, E.G., (2013), *Kamu yönetiminde değişim ve güncel sorunlar*, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını.
- KİDBY, *Kamu iç denetim birim yönergesi*, <https://goo.gl/jiVvjh>, Erişim Tarihi: 29/04/2021.
- KİDR, (2013), *Kamu iç denetim rehberi*, Maliye Bakanlığı, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, <https://goo.gl/ZGbN7m>, Erişim Tarihi: 29/04/2021.
- KİDS, (2011), *Kamu iç denetim standartları*, T.C. Resmî Gazete, 28027, 11 Ağustos 2011.
- Okur, Y. (2007), *Türkiye’de kamu denetimi; Değişim süreci ve performans denetimi*, Nobel Yayınevi.
- Önder, F. (2008), *Türk hukukunda iç denetim ve uluslararası standartlara uyumu*, Asil Yayın Dağıtım.
- Özbek, Ç. (2012), *İç denetim, kurumsal yönetim, risk yönetimi, iç kontrol – Cilt 1*, İstanbul, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayını.
- Özden, K. (2007), Yerel yönetimlerde yeni denetim mekanizmaları, Aksoy, Ş. ve Üstüner, Y. (Ed.), *Kamu Yönetimi – Yöntem ve Sorunlar*. içinde, Ankara, 439-447.
- Özer, M.A. (2012), *Yeni kamu yönetimi*, Barış Kitap.
- Parlak, B. (2003), Küreselleşme sürecinde modern ulus-devlet ve kamu yönetimi, Acar, M. ve Özgür, H. (Ed.), *Çağdaş Kamu Yönetimi I*. içinde, Ankara, 346-392.
- Simon, H.A., Smithburg, D.W., & Thomson, V.A. (1966), *Kamu yönetimi –Birinci kitap*, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını.

Şahbenderoğlu, V. (2014), *Gerekçeli ve açıklamalı 5018 Sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu*, Bekad Yayınları.

Şahin, E.A., (2011), *İç denetimin kamu mali karar alma süreçlerine etkisi*, Seçkin Yayınevi.

Şahin, Y.E. (2007), Kamu yönetimi disiplininin kamusalılık ve karlılık karşılığı açısından çözümlenmesi, Aksoy, Ş. ve Üstüner, Y. (Ed.), *Kamu Yönetimi – Yöntem ve Sorunlar*. içinde, Ankara, 49-78.

Taytak, M. (2013), *Kamu gelirlerinde yargı denetiminin etkinliği (Sayıştay yargılaması)*, Savaş Yayınevi.

TDK, (2011), *Türkçe sözlük*, Türk Dil Kurumu.

Toroslu, M.V. (2014), *Türk Ticaret Kanunu kapsamında iç kontrol ve iç denetim*, Vedat Kitapçılık.