

YEREL YÖNETİMLERDE DENETİM VE İYİ YÖNETİŞİM İLİŞKİSİ: MUĞLA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ ÖRNEĞİ*

Auditing and Good Governance Relationship in Local Governments: the Case of Muğla Metropolitan Municipality

Dr. Öğr. Üyesi Ceray ALDEMİR** - Eyüp ŞEN***

Geliş Tarihi: 21.10.2018 Yayına Kabul Tarihi: 10.12.2018

Öz

Kamu sektöründe denetim uygulamalarının tarihi çok eskilere dayanmaktadır ve denetim bu uzun zaman içerisinde kapsam ve içerik bakımından değişmiş ve dönüşmüştür. Son yıllarda ülkemizde denetim uygulamalarında yaşanan büyük dönüşümler özellikle iç denetim faaliyetlerinin kamu sektöründe uygulanmaya başlanması denetimi önemli bir tartışma konusu olarak gündemde tutmaktadır. Alan yazınında denetim ve bir iç kontrol uygulaması olarak iç denetim faaliyetleri üzerine çok sayıda çalışma bulunması karşın denetimin iyi yönetişimin hedeflerini gerçekleştirmedeki etkisini uygulama düzeyinde ele alan çalışmalar sınırlıdır. Bu çalışma Muğla Büyükşehir Belediyesi örneği çerçevesinde yerel yönetimlerde denetim ve iyi yönetişim ilişkisini incelemeyi amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda ilk olarak kamu sektöründe denetim kavramının daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla kamu yönetiminde denetim anlayışı ve gelişimi ele alınacaktır. Daha sonra yerel yönetimler bağlamında 5018 sayılı kanun ve iç denetim kav-

Abstract

During history, the scope and content of the audit has changed and transformed. In the recent years, the major transformations in audit practices in our country, especially the introduction of internal audit activities in the public sector, keep the audit on the agenda as a matter of discussion. Although there is a large number of studies on internal audit activities in the literature, there are limited studies that address the impact of audit on achieving the goals of good governance at the application level. This study aims to examine the relationship between auditing and good governance in local administrations within the scope of Muğla Metropolitan Municipality. For this purpose, first of all, the understanding and development of the audit in public administration will be discussed. Then, in the context of local government, the concept of internal auditing and Law No. 5018 will be examined. Finally, the governance and internal audit practices, which are two phenomenas of the New Public Management approach, will be discussed together

* Yerel Yönetimlerde Denetim ve İyi Yönetişim İlişkisi: Muğla Büyükşehir Belediyesi Örneği isimli çalışmamın özet hali 2018 yılında düzenlenen 12. Kamu Yönetimi Sempozyumu'nda sunulmuştur.

** Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, İİBF- Kamu Yönetimi Bölümü, cerayaldemir@mu.edu.tr , ORCID ID: 0000-0002-7996-4886

*** Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, İİBF- Kamu Yönetimi Bölümü, eyupsen@mu.edu.tr , ORCID ID: 0000-0002-5045-8349

ramı incelenecektir. Son olarak da yeni kamu işletmeciliği yaklaşımının iki fenomeni olan yönetim ve iç denetim uygulamaları beraber ele alınacak ve bunların ilişkisi Muğla Büyükşehir Belediyesi örneği üzerinden analiz edilecektir.

and their relationship will be analyzed through the Muğla Metropolitan Municipality example.

Keywords: Local Governments, Internal Auditing, Governance, New Public Management

Anahtar Kelimeler: Yerel Yönetimler, İç Denetim, Yönetişim, Yeni Kamu İşletmeciliği

GİRİŞ

Her ne kadar kamu denetimi ve gözetimi ile ilgili ulusal ve uluslararası literatürde pek çok çalışmaya rastlansa da denetimin iyi yönetişimin hedeflerini gerçekleştirmedeki etkisini uygulama düzeyinde ele alan çalışmalar sınırlıdır. Bu sebeple denetimin kamudaki, özellikle yerel yönetimlerdeki olumlu ya da olumsuz etkileri üzerindeki bilgimiz de bu iki kavram arasındaki ilişkiyi ölçümlenebilecek kadar yeterli değildir. Kamu sektöründeki denetim uygulamalarının tarihi çok eskilere dayansa da Yeni Kamu Yönetimi anlayışı ile birlikte denetimin iyi yönetişimin bir aracı ve dahası bir amacı olarak gündeme gelmesi 20. yüzyılın sonlarında karşımıza çıkmaktadır. Bu dönemden itibaren yalnızca özel sektörü ilgilendirdiği düşünülen bir süreç, yerel yönetimlerde “hesaplanabilir hale getirme (accountingization)” olarak ifade edilen kavramın da önem kazanmasıyla kamu sektöründe de yaygınlaşmaya başlamıştır (Uysal vd., 2017). İyi yönetişim ancak planlanan hedefin etkin ve etkili bir şekilde takip edilmesi ile mümkün olabilir dolayısıyla denetim iyi yönetişimin hem bir aracı hem de bir amacıdır. Bu bağlamda yerel yönetimlerde iyi yönetişimin mümkün olabilmesi için denetim faaliyetlerinin etkin ve etkili bir şekilde uygulanması hayati önem taşımaktadır. Bir başka deyişle iyi yönetişimle denetim karşılıklı bir ilişki içerisinde ve yerel yönetimlerde iyi yönetişimi mümkün kılmanın yolu denetimin faaliyetlerinin etkin ve etkili bir şekilde yerine getirilmesinden geçer.

Özel sektör ile karşılaştırıldığında kamu sektörü yönetiminin daha geniş yapısı, paydaşların dayattığı zorlayıcı sorumlulukları yerine getirebilmek için etkin bir iç denetim fonksiyonunu zorunlu kılmaktadır. İç denetim, kamu sektörü kuruluşlarının etkin ve verimli kontrolünü ve yönetimini sağlamak için değerlerin nasıl oluşturulduğuna odaklanarak yönetişim süreçlerinin

iyileştirilmesine yardımcı olabilir. Böyle bir değer sistemi, yüksek ahlaki davranış ve adalet duygusuyla ilişkilerinde şeffaf olan açık bir idareyi gerektirmektedir. Kamu sektörünün görece olarak karmaşıklığı, iç denetimin yapısal tasarımı, yaklaşım, uygulama ve kapsamının, tüm kamu sektörü kuruluşlarında açık, hesap verebilir ve ihtiyatlı karar almayı sağlayacak şekilde yeniden yapılandırılmasını kısacası iyi yönetim uygulamalarının yaygınlaştırılmasını gerektirmektedir.

Bu çalışma kamuda denetim ve iç denetim üzerine yapılan teorik çalışmaların uygulama düzeyinde yansımalarının bir çıktısıdır. Çalışma Muğla Büyükşehir Belediyesi örneği çerçevesinde yerel yönetimlerde denetim ve iyi yönetim ilişkisini incelemeyi amaçlamaktadır. Bu bağlamda çalışmanın birinci bölümünde ilk olarak kamu yönetiminde denetim anlayışın gelişiminin tarihsel ve kuramsal arka planı ele alınmıştır. Tarihsel süreç içinde denetim fikrinin ortaya çıkışı ve zamanla olmazsa olmaz bir gerekliliğe dönüşümü ve farklı kamu yönetimi yaklaşımlarda denetim ve iç denetim mekanizmalarının nasıl tanımlandığı bu bölümde irdelenmiştir. Yönetişim ve denetim kavramları arasında teorik arka planın da sunulduğu birinci bölümü takiben çalışmanın ikinci bölümünde 5018 Sayılı KMYKK, İç Denetim ve Yerel Yönetimler arasındaki ilişki okuyucunun bilgisine sunulmuştur. Bu bölümde temel amaç Türkiye’de denetim ve iç denetim mekanizmalarının birincil ve ikincil mevzuatlardaki yerini ve yerel yönetimler düzeyinde bu mekanizmaların işlevini ve sorunlarını ortaya koymaktır. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise Muğla Büyükşehir Belediyesi (MBB) örneği üzerinden yerel yönetimlerde denetim ve iyi yönetim kavramlarının karşılıklı ilişkisi irdelenmiştir. Çalışmada yöntem olarak yarı yapılandırılmış mülakat tekniğinden yararlanılmıştır. Yerel yönetimlerde denetim ve iyi yönetim kavramlarının karşılıklı ilişkisi MBB’deki iç denetim sorumlusu ile yapılmış olan mülakat yardımıyla değerlendirilmiş ve denetim sürecinin iyi yönetim ilkelerinin gerçekleşmesindeki etkisi ortaya konulmuştur. Açıklamalar doğrultusunda çalışmada yerel yönetimlerde denetim anlayışının gelişimi ve yeni kamu yönetimi paradigması içerisinde kamuda denetim faaliyetlerinin ve iyi yönetişimin önemi üzerinde durulmuştur.

1. KAMU YÖNETİMİNDE DENETİM ANLAYIŞI VE GELİŞİMİ

Denetimin kavramının tarihi incelendiğinde, denetimin kökenlerinin M.Ö. 3000 yıllarında Ninova kentine dayandığı görülebilir (Sharkansky, 1991: 5).

Günümüzdeki uygulamalara en yakın haliyle hesap verme zorunluluğu ve denetimin kurumsal olarak ilk örneklerinin ise 1600'lü yılların sonlarında İngiltere'de ortaya çıktığı bilinmektedir (Bezirci ve Karasioğlu, 2009: 574). Bu örneklerden de anlaşılabilirliği üzere kamu yönetiminin denetimi çok eski yıllara dayanmaktadır. Ancak burada vurgulanması gereken temel nokta denetimin tarih içerisinde çok kez hem içerik hem de kapsam olarak değiştiği gerçeğidir. Örneğin kurumsal anlamda denetim ilk ortaya çıktığında temel amaç toplanan vergilerin ve kamu harcamalarının kontrol altına alınmasıdır. Günümüzde denetim kavramı bu iki işlevi içine almakla beraber farklı bir içerikle çok daha kapsamlı bir hale gelmiştir.

En başından itibaren denetim kavramı tarihsel süreç içerisinde kapsam ve içerik açısından birçok değişikliğe uğrasa da kamu yönetiminde bugün kullandığımız anlamda denetimin kökenleri araştırıldığında, denetimin gelişimi demokrasi ile doğrudan ilişkili olduğu görülmektedir. Demokratik gelişme, iktidarın sınırlandırılması ve kamusal eylem ve işlemler üzerinde halk adına denetim ve gözetimin mümkün kılınabilmesi mücadelesine dayanmaktadır (Köse, 2007: 20). Dolayısıyla demokratik gelişme ile birlikte kamu yönetiminde denetimin kendine kurumsal olarak yer bulmaya başladığı söylenebilir. Başka bir deyişle denetimin kamuda yaygın bir fenomen haline gelmesi kamu kurumlarının demokratikleşmesi ile birlikte açıklanabilir. Geleneksel kamu yönetimi (GKY) teorisi bağlamında kamu kurumlarında denetim ve hesap verme zorunluluğu ilk başta parlamentonun temel bir işlevi olarak görülmüş ve kendine parlamento zemininde var olma şansı bulmuştur. Kamu yönetiminin geçirdiği dönüşüm ve değişimler sonucunda bu alan sadece parlamento ile sınırlı kalmamış kamusal alan içinde etki alanını genişletme fırsatı da yakalamıştır.

Tarihsel perspektifin ötesinde denetim olgusuna yaklaşımın kamu yönetimi kuramları içerisinde farklılıklar gösterdiği görülmektedir. Bu durum geleneksel kamu yönetim (GKY) yaklaşımının denetime olan bakışıyla yeni kamu işletmeciliği (YKİ) yaklaşımında denetime olan bakışın karşılaştırıldığında açıkça ortaya çıkmaktadır. Klasik kamu yönetimi kuramları için önemli bir yaklaşım olarak Taylor'ın bilimsel işletim yaklaşımı denetim bağlamında ele alındığında yapılacak işi küçük parçalara ayırarak en etkin ve en etkili şekilde işin yapılması yani işin yapılma sürecini öne çıkarır. Denetim bu yaklaşım

içerisinde doğrudan yapılabilen bir faaliyet olarak ele alınmıştır. Yani yönetici zaten spesifik parçalara ayrılmış olan işin planlanana uygun yapıp yapılmadığını doğrudan inceleme şansına sahiptir. Buradan anlaşılacağı üzere denetim klasik kamu yönetimi kuramlarında çoğunlukla doğrudan yapılabilen bir faaliyet olarak değerlendirilmiştir. Osborne' a göre (2006) bunun temel sebebi aslında GKY'nin doğasında saklıydı. GKY'nin temel ayırt edici özelliklerinden olan merkezleştirilmiş kontrollere dayanması; kural ve yönergeleri belirleyerek bir kontrol mekanizması geliştirdiğini düşünmesi; politika yapımını uygulamadan ayırarak katı bir hiyerarşik örgütsel yapı inşa etmesi ve bunların sonunda etkinlik ve verimliliğe dair yapılacak her türlü kontrolü bütçe ve insan kaynaklarının yönetimine indirgemesi klasik kamu yönetimi kuramlarının denetime bakış açısını ortaya koymaktaydı. Denetim bu kuramlarca çok kez farklı noktalarda ele alınıp tartışılrsa da temel olarak doğrudan yapılan, üretim ve yönetim süreciyle ilgili bir aktivite olarak öne çıkmıştır.

20. yy'ın ikinci yarısından itibaren yönetim anlayışında yaşanmaya başlanan dönüşümler denetim anlayışında da bir takım dönüşümleri beraberinde getirmiştir. Köse (2007) denetim kavramının niteliğini ve kapsamını değiştiren önemli sosyal ve ekonomik gelişmeleri dört ana başlık etrafında ele almıştır. İlk olarak 20. yy'da kamusal etkinliklerin hız kazanması denetim olgusunun geniş ve kapsamlı bir nitelik kazanmasında son derece önemlidir. Yine aynı dönemde ortaya çıkan refah devleti uygulamaları ve bu uygulamaların getirdiği denetim ihtiyacı denetimin kapsam ve içeriğinin değişiminde önemli rol oynamıştır. Bunların yanında eğitsel, kültürel ve sanatsal faaliyetlere, spora, çevreyi koruma ve geliştirme etkinliklerine vb. alanlara aktarılan kamu kaynaklarının artan trendi, klasik mali yapı gibi, klasik denetimin yapısını ve kapsamını da değiştirmiştir. Son olarak 20. yy'ın ikinci yarısında yükselen neo-liberal politikaların bir sonucu olarak ortaya çıkan özelleştirme uygulamaları da denetim olgusunun geçirdiği dönüşüm açısından etkili olmuştur (Köse, 2007: 7).

Söz konusu sosyal ve ekonomik gelişmelere 20. yy'ın ikinci yarısında hız kazanıp yaşadığımız yüzyılda da etkisini sürdüren küreselleşme de eklenebilir. Küreselleşme denetimin kapsam ve niteliğinin gelişmesinde önemli rol oynayan bir gelişme olarak ele alınmalıdır. Örneğin küreselleşme ve ekonomik gelişmeler sonucunda denetimin ilgili tarafları olan aktörlerinin sayısının artması sonrası denetim faaliyetleri önem kazanmıştır (Bezirci ve Karasioğlu,

2009: 572). Kamu yönetiminde kurumsal denetimin gelişimi yukarıda kısaca ele alınmıştır peki tarihsel süreç içerisinde kapsam ve içerik olarak genişleyen ve değişime uğrayan denetim kavramı günümüzde ne ifade etmektedir? Bu sorunun yanıtı denetimin anlaşılabilmesi için önemlidir. Yukarıda da kısaca değinildiği gibi, denetim GKY anlayışında genellikle mevzuata uygunluğu araştırmak için yapılan teftiş ve soruşturmaları kapsarken YKİ’de denetim faaliyetleri içerik ve kapsam olarak bunları da içerecek şekilde genişlemiştir. Başka bir deyişle geleneksel yaklaşımlarda denetimin temel işlevi, hata ve yolsuzlukların önlenmesi olarak kendine yer bulmaktadır (Köse, 2007: 5). Günümüzde ise denetim bu işlevini sürdürmekle beraber etkinlik ve verimlilik kavramları da hesaba katılarak tartışılmaya başlanmıştır.

Arslan’a göre (2002: 6) bir örgütte verimlilik ve etkinliğin sağlanması ancak iyi bir denetimin varlığıyla mümkün olabilmektedir. Ayrıca çağdaş yönetim anlayışında vatandaş merkeze koyan hizmet yaklaşımında kurumsal yönetim, hesap verebilirlik, şeffaflık ve buna bağlı olarak değişen denetim anlayışı ile ön plana çıkmaktadır (Uzun, 2009: 59). Buna paralel olarak YKİ yaklaşımında ise denetim faaliyetlerine bakışta bir kırılma yaşanmıştır ve bu da denetimin yaşadığı dönüşümü anlamak için önemlidir. YKİ çalışanların yapılan işin özel olarak bir ya da birkaç parçasını değil çok daha fazlasını bazen hepsini yaptıkları için doğrudan üretim sürecinin denetlenmesi kolay değildir (Yalçın, 2010: 170). Doğrudan denetimin kolay olmaması denetim faaliyetlerinin de değişmesi ihtiyacını beraberinde getirmiştir. YKİ yaklaşımında denetim doğrudan yapılan ve üretim sürecine ilişkin doğrudan gerçekleştirilen bir faaliyet olmaktan çıkarak sonuçların niteliğine odaklanan, performans odaklı bir faaliyet olarak karşımıza çıkar. Kısacası geleneksel kamu yönetimi kuramlarıyla yeni kamu işletmeciliği yaklaşımı arasında gerçekleşen bu kırılma denetimin bugün aldığı halin anlaşılabilmesi için önemlidir.

Yeni kamu işletmeciliği yaklaşımı ile birlikte denetime bakış, bugünkü haliyle genel olarak denetim olgusunu özel olarak da iç denetim sürecini anlamak için önemlidir çünkü kurumsal denetimin bugünkü halinin temelleri yeni kamu işletmeciliği yaklaşımında karşımıza çıkmaktadır. Klasik kamu yönetimi anlayışında yöneticilere ve kamu kurumlarının kendisine yüklenen sorumluluk yeni kamu işletmeciliği yaklaşımı sonrası daha alt kademelere, kurumların yerelde görev yapan yöneticilerine kadar yayılmaktadır. Görüldüğü üzere

sorumluluğun alanı genişlemiş bununla beraber hesap verilebilirlik ilkesi de yeni kamu işletmeciliği yaklaşımıyla yapısal olarak dönüşmüştür (Göçoğlu ve Çukur, 2018: 446).

Alan yazınında yeni kamu işletmeciliği yaklaşımına ve bu yaklaşımla ilişkilendiren dönüşümlere yönelik eleştiriler de mevcuttur. Örneğin Üstüner (2000: 26) yeni kamu işletmeciliği yaklaşımının neo-liberalizmin geleneksel bürokrasi ile söylem düzeyinde yaşadığı çelişkiyi giderme işlevini üstlendiğini iddia etmektedir. Üstüner'e göre yeni kamu işletmeciliği yaklaşımıyla birlikte kamu yönetiminde gerçekleşen dönüşüme rağmen ortaya çıkan yolsuzluk, görevi kötüye kullanma gibi istenmeyen büro-patolojik olayların sayısı azımsanamaz. YKİ'ye getirilen eleştiriler yaklaşımın sorunları çözmekte yetersiz olduğu ve neo-liberal dönüşümün kamu yönetiminde meşrulaşmasına aracılık ettiği fikirleri etrafında yoğunlaşmaktadır. Bu eleştirilere ek olarak Tuncer ve Usta (2013: 191) yeni kamu işletmeciliği yaklaşımına getirilen eleştirilerin, yeni kamu işletmeciliği yaklaşımında yönetimin ekonomik boyutuna aşırı vurgu yapılırken idari ve demografik boyutlarının göz ardı edilmesi etrafında toplandığını belirtmektedirler. Kısacası YKİ yaklaşımı kamu yönetiminde son yıllarda yaşanan dönüşüme teorik anlamda zemin kazandırmış ve yarattığı sonuçlar uygulama düzeyinde denetim faaliyetleri de dahil olmak üzere kamu sektöründe önemli değişiklikler meydana getirmiştir. Bu yaklaşıma getirilen eleştiriler neo-liberalizm sonrası durumu analiz ederek, yeni uygulamaları ve yeni kamu işletmeciliği yaklaşımını sorgulamaktadır.

YKİ'ye daha geniş bir bakış açısıyla bakıldığında bu yaklaşım kamu yönetiminde işletmecilik değerlerinin egemen kılınması olarak ele alınabilir. Kamu işletmeciliği yaklaşımında kamu yönetimindeki mali ve hiyerarşik denetime dayanan geleneksel ilişkilerin yerine, hizmeti sağlayan iç veya dış yüklenici firma ile hizmeti satın alan kamu kuruluşu arasında sözleşmeye dayalı bir ilişki kurmak amaçlanmaktadır (Karcı, 2008: 47). Bunlara ek olarak YKİ yaklaşımı rekabetin ve piyasa mekanizmalarının kamu yönetiminde etkin hale getirilmesi aracılığıyla kamusal hizmetlerin sunumunda verimliliğin, üretkenliğin ve esnekliğin artırılması, hatta denetim mekanizmalarının iyileştirilmesi ve yönetimlerinde saydamlık gibi temel prensipleri vurgulamaktadır (Eren, 2003: 84). Bu prensipler doğrultusunda bir sonraki bölümde detaylı bir şekilde ele alınacak olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK)

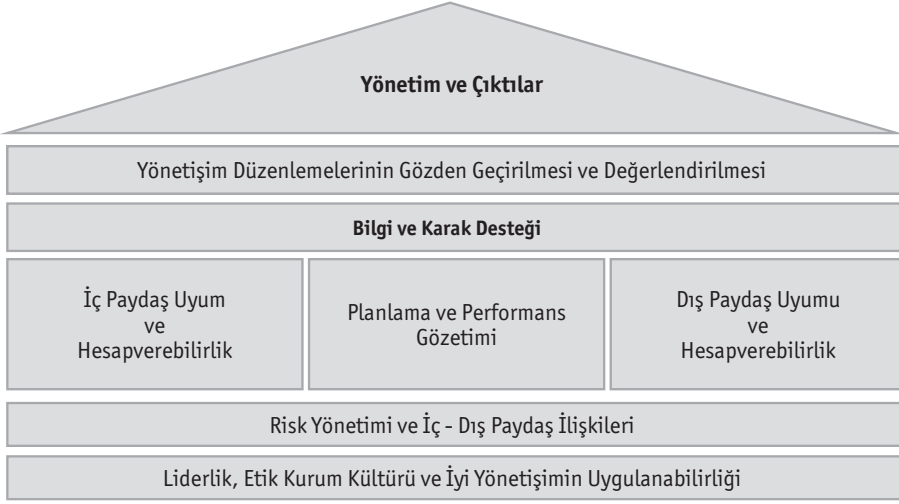
ile Türk kamu yönetimi sistemine dâhil olan iç denetim faaliyetleri YKİ yaklaşımının doğrudan bir sonucu olarak okunabilir.

Kısacası, YKİ yaklaşımı işletmecilik prensiplerinin kamu yönetimine uygulanması esasına dayanmaktadır. Özel sektörde görmeye alışkın olduğumuz denetim faaliyetleri yukarıda bahsi geçen dönüşüm çerçevesinde kamu yönetiminde uygulanmaya başlanmış ve kurumsal denetim anlayışı dönüşerek bugünkü halini almıştır. Denetim olgusunun güncel anlam, kapsam ve içeriğini anlamak için bir başka önemli konu ise kamu yönetiminde ortaya çıkan yönetim yaklaşımı ve bu yaklaşımın hesap verebilirlik ve denetim ile olan ilişkisidir. Kamu sektöründe yönetim sunulan hizmetin maliyeti, kalitesi ve hizmetlerin yerine getirilmesiyle beraber yerine getirilen hizmetin ve uygulanan politikaların toplum üzerindeki etkisiyle de yakından ilgilenir. Ayrıca, yönetim örgütlerin ve paydaşların sorumluluklarını netleştirmek ve bu sorumlulukları yerine getirebilme kapasitelerini anlamak için iç ve dış denetim mekanizmalarının da içinde yer aldığı araçlar kullanır (Almquist ve diğerleri, 2012: 9).

YKİ'nin temel aktörlerinden biri olan yönetim bahsedildiği gibi, amaçların kurulduğu ve başarıldığı araçlarla ilgilidir. Bu araçlar bütüncül olarak bakıldığında, idarenin ya da genel olarak kamu kesiminin güvenilirliğini belirleyen, eşit hizmet sunumu sağlayan ve kamu görevlilerinin yolsuzluk riskini azaltırken hükümet yetkililerinin uygun davranışlarını güvence altına alan faaliyetleri de içermektedir (IIA 2006:3). Yönetişimin ve denetim süreçlerinin iyi uygulama örnekleri arasında gösterilen Avustralya Ulusal Denetim Ofisinin (ANAO) bir raporunda ise kamu sektöründe yönetim bir örgütün nasıl yönetildiği, kurumsal ve diğer yapıları, kültürü, politikaları ve stratejileri ve çeşitli paydaşlarıyla nasıl bir ilişki içerdiği şeklinde çok geniş bir kapsamla tanımlanmıştır (ANAO, 2003: 6). Rapora göre bu kavram, kamu sektörü kuruluşlarının, karar verme süreçlerinde açık, hesap verebilir ve ihtiyatlı davranarak, politika tavsiyesinde bulunarak ve programları yöneterek ve kontrol ederek yönetim sorumluluklarını nasıl yerine getirdiğini kapsamaktadır. ANAO, iyi yönetişimin unsurlarını ve bunların birbirleriyle nasıl ilişkilendiğini gösteren bir model geliştirmiştir. Şekil 1'de gösterildiği gibi bu model yönetişimi ve çıktılarını kamu yönetimini ve kurumlarını koruyan bir çatı olarak tanımlarken hesap

verebilirlik, risk yönetimi, paydaş ilişkilerinin çok yönlülüğü, stratejik liderlik ve kurumsal etiğin de kamu kurumunun temeline yayılmasını önermektedir.

Şekil 1: Kamu Kurumlarında Yönetişim Çatısı



Kaynak: Avustralya- Queensland Ulaşım Birimin tarihli Kurumsal Yönetişim Uygulamalarına ilişkin Temmuz 2001 tarihli raporundan uyarlanmıştır.

Özel sektör ile karşılaştırıldığında kamu sektörü yönetiminin daha geniş yapısı, paydaşların dayattığı zorlayıcı sorumlulukları yerine getirebilmek için etkin bir iç denetim fonksiyonunu zorunlu kılmaktadır. İç denetim, kamu sektörü kuruluşlarının etkin ve verimli kontrolünü ve yönetimini sağlamak için değerlerin nasıl oluşturulduğuna odaklanarak yönetim süreçlerinin iyileştirilmesine yardımcı olabilir. Böyle bir değer sistemi, yüksek ahlaki davranış ve adalet duygusuyla ilişkilerinde şeffaf olan açık bir idareyi gerektirmektedir. Kamu sektörünün görel olarak karmaşıklığı, iç denetimin yapısal tasarım, yaklaşım, uygulama ve kapsamının, tüm kamu sektörü kuruluşlarında açık, hesap verebilir ve ihtiyatlı karar almayı sağlayacak şekilde yeniden yapılandırılmasını kısacası iyi yönetim uygulamalarının yaygınlaştırılmasını gerektirmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında kurumsal denetimin günümüzde kullanılan kapsam ve içeriği yönetişimin bir aracı, aynı zamanda günümüz kamu yönetiminin önemli bir amacı olan vatandaş odaklı hizmetleri yerine getirebilen, etkin ve verimli çalışan kamu kurumları ya da paydaşlar kısacası

örgütler için hayati bir mekanizma olarak açıklanabilir. Günümüzde uygulanan haliyle denetimin iyi anlaşılabilmesi için önemli bir kurumsal denetim aracı olan *iç denetim* önemli bir örnek olarak verilebilir. İç kontrol aracı olarak iç denetim kurumun hedeflerine ulaşması için gerekli güvencelerin sağlanması, kurumda yapılan işlerin mevzuata uygunluğu, faaliyetlerin etkililiği ve etkinliği, mali ve yönetsel raporlamanın güvenilirliği bunlara ek olarak da varlıkların korunmasını amaçlar (İDKK- İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013: 9). Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere iç denetim kurumsal denetimin günümüzde uygulanan haline son derece uygun ve iyi bir örnektir. Bu çalışma da hem günümüzde uygulanan haliyle kurumsal denetimin iyi bir örneği olması hem de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla örnekleri Türkiye kamu yönetiminde görülmeye başlaması sebebiyle alan yazınında görece daha az incelendiği için iç denetim faaliyetleri ve iç denetime yoğunlaşacaktır.

2. 5018 SAYILI KMYKK, İÇ DENETİM VE YEREL YÖNETİMLERDE DENETİM ANLAYIŞI

Yerel yönetimlerde denetim anlayışının gelişimi kamu yönetiminde denetimi anlayışının gelişimiyle paralellik göstermektedir. Yerel yönetimlerde kurumsal denetim kapsam ve içerik olarak tarihsel süreç içerisinde genişleyerek dönüşmüştür. Ülkemizde yerel yönetimlerin denetimi 19. Yüzyıla dayanmaktadır. Örneğin 1876 Anayasası dönemin sayıştayına yerel yönetimlerin mali işlemlerini denetleme yetkisi vermiştir. Ancak bu yetki kapsam ve içerik olarak yalnızca yerel yönetimlerin mali işlemlerine ilişkindir. Günümüzde yerel yönetimlerin denetim araçlarına bakmak yerel yönetimlerde denetim anlayışının 19. Yüzyıldan günümüze yaşadığı dönüşüm anlamamıza yardımcı olabilir. Siyasal denetim, yargı denetimi ve yönetsel denetim yerel yönetimlerin denetlenmesinin temel araçları olarak sayılabilir bunlara ek olarak iç ve dış denetimin ayrışması, kamuoyu denetimi ve performans denetimi gibi yeni denetim yollarının ortaya çıkması ilk ortaya çıktığında yalnızca mali işlemlerin denetimini öngören yerel yönetimlerde denetim anlayışının yaşadığı genişleyerek dönüşümü ortaya koymaktadır. Başka bir deyişle ifade etmek gerekirse yerel yönetimlerde denetim, ilk ortaya çıktığında yalnızca mali işlemlerin denetimine ilişkin bir anlayışken günümüzde yerel yönetimlerde denetim anlayışı performans yönetimi, stratejik planlama, risk yönetimi gibi birçok başka aracı da kapsam içine alarak genişleyerek dönüşmüştür.

1876'dan günümüze Türkiye'de hesap verebilirliğin sağlanması amacıyla etkili bir denetim sisteminin kurulması düşüncesi pek çok platforma uzun süre tartışılmıştır. Bunun sonucunda kamu mali yönetim sistemini düzenleyen 1927 tarih ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumi Kanunu, 2003 yılında kabul edilen ve tüm hükümleri ile 2006 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile değiştirilmiştir (Kara ve Karakılçık, 2016: 728). Bu kanunun ilk maddesine göre “kanunun amacı kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir” (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. m.1). Bu kanunun 2. maddesinde ifade edildiği şekliyle kanun tüm kamu merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrolünü yani denetim sistemini düzenlemekte ve önceki sistemi de önemli ölçüde değiştirmektedir. Özel olarak iç denetim olgusu ise, kamu mali yönetim sisteminin omurgası şeklinde de tanımlayabileceğimiz 5018 sayılı Kanunun 63-67. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Yerel yönetimlerdeki iç denetimini değerlendiren bu çalışmada 2003 yılında çıkarılan 5018 sayılı kanun Türkiye'de yerel yönetimlerin denetimi ve performans ölçümü için de son derece önemli olduğu kuşkusuzdur. Kanun yukarıda bahsi geçen amaçlar doğrultusunda kamu mali yönetim sisteminde önemli değişiklikler yapmış ve yeni uygulamaları sisteme dahil etmiştir. 5018 sayılı kanunun 57. maddesiyle ön mali kontrol ve iç denetim gibi yeni uygulamalar kamu mali yönetim sistemine dahil olmuştur (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. m.57). Harcama öncesi dış denetimin kaldırılması ve Sayıştay tarafından yapılan dış denetime performans denetiminin de eklenmesi ilgili kanunla hayata geçirilen diğer önemli değişikliklerdir (Kara ve Karakılçık, 2016: 728). Bir başka önemli değişiklik ise ilgili kanunla stratejik planlama uygulamasının yasal altyapısının oluşturulmasıdır (Gürer, 2006: 100).

Kanunun getirdiği bu değişiklikler incelendiğinde iç kontrol üst başlığı altında iç denetim ve ön mali kontrol uygulamalarının getirilmesi, Sayıştay tarafından yapılan dış denetime kurumların performans denetiminin de dahil

olması ve stratejik planlama uygulamasının kamu mali yönetim sistemi içerisinde kendine yasal zemin bulması daha çok özel sektörde görmeye alışkın olduğumuz işletmecilik prensiplerine bağlı denetim anlayışının kamu sektöründe de uygulanmaya başlandığının somut örnekleri olarak değerlendirilebilir. Bir başka deyişle performans ölçümünün hem iç kontrolde hem de dış kontrolde bir denetim aracı olarak kendine kamu mali yönetim sisteminde yer bulması aslında özel sektörde görmeye alışkın olduğumuz uygulamaların kamu sektöründe de etkin ve etkili bir denetim sistemi amacıyla hayata geçirilmesi olarak değerlendirilebilir.

Hiç kuşkusuz etkin ve etkili denetim kamu sektöründe de hayati bir öneme sahiptir. Ancak burada bu amaç doğrultusunda özel sektörden kamu kurumlarına transfer edilen uygulamaların özel sektörle aynı işlevsel sonuçları doğurup doğurmayacağı özel ve kamu sektörlerinin temel farkları sebebiyle bir tartışma yaratmaktadır. Kamu kurumlarının temel amacı kar etmek değil kamu hizmetlerinin yerine getirmek olduğundan bu kurumlarda rekabet ve kar etme üzerine kurulmuş kurumların denetim araçlarının kullanması sakıncalı sonuçlar da doğurabilir. Özel ve kamu sektörünün doğal farkları göz önünde bulundurulduğunda özel sektörün geliştirdiği bu denetim araçlarının kamu sektörüne transferi kamu hizmetlerinin kar amacı güdülmeden yerine getirilmesi gerektiği göz önünde bulundurularak değerlendirilmelidir. En iyi kamu kurumu en etkin ve verimli çalışan kamu kurumu değil kamu hizmetlerini en etkin verimli şekilde yerine getiren kamu kurumudur. Dolayısıyla bu denetim araçları özel sektörde uygulandığı haliyle değil kamu kurumlarına uyarlanmış haliyle kamu sektöründe uygulanmalıdır.

5018 sayılı kanunla kamu mali yönetim sistemine dahil olan iç denetim ve ön mali kontrol uygulamalarını içeren iç kontrol ilgili kanunun bu çalışma çerçevesinde getirdiği en önemli değişikliktir bu yüzden çalışmanın bu bölümünde bir iç kontrol uygulaması olarak iç denetim detaylı olarak incelenecektir. 5018 sayılı kanunda iç denetim “kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanmaktadır (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. m.63). Bir başka tanımlamada ise iç denetim faaliyetinin faydaları şu şekilde

sıralanmaktadır (Yurtsever, 2014: 17) : (1) İç denetimin kurumların iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim sistemlerinin geliştirilmesine katkı sağlaması, (2) İş süreçlerini iyileştirmesi, kaynakların etkili ve verimli olarak kullanılmasının sağlanması, (3) Hata, hile ve suiistimallerin önlenmesine yardımcı olması, (4) Risklerin neden olabileceği kayıpları azaltması ve (5) Kurumların hedeflerine ulaşmasına katkı sağlaması.

Bunlara ek olarak iç denetim hile ve suiistimallerin soruşturulması ve incelenmesi yani bir teftiş mekanizması değil süreç odaklı, geleceğe yönelik, proaktif ve risk esaslı bir yaklaşım gerektiren bir mekanizmadır (Uzun, 2014: 59). Yukarıda verilen tanımlardan da anlaşılabilir gibi iç denetim kaynakların etkili ve verimli yönetilmesi amacıyla değerlendirme ve rehberlik faaliyetlerini içinde barındıran süreç odaklı çalışan ve risk yönetimini vurgulayan kurumların etkin ve verimli çalışması amacıyla geliştirilmiş bir iç kontrol mekanizmasıdır.

Yukarıda detaylı bir şekilde ifade edildiği gibi kamu yönetiminde yaşanan dönüşümle birlikte geleneksel yönetim anlayışına özgü olan katı ve hiyerarşik denetim uygulamalarından uzaklaşarak ‘yumuşak’ bir denetim yaklaşımına doğru gidildiği görülmektedir. Bu değişimi Türkiye ölçeğinde ele aldığımızda kamu yönetimi sistemimiz içinde uluslararası denetim standartlarının ve uluslararası kabul gören etik kuralların etkisinin arttığı ve mevcut teftiş sistemimizi ciddi bir şekilde dönüştüren bir süreç olarak ifade etmek de mümkündür (Koçak ve Kavakoğlu, 2010). GKY içindeki katı teftiş kültüründen farklı olarak YKİ ile kamu sektöründe de yaygınlık kazanan iç denetim kamu hizmetinin niteliğini geliştirmek amacına odaklanan, bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık ve güvence faaliyeti olarak tanımlanmaktadır. Türk kamu yönetiminde etkisi ve uygulama alanı hızla artan yeni kamu işletmeciliği idari yapımıza sadece yeni terimler sokmamış, bu terimlerin merkezden yerele tüm idari yapıya uygun hale getirilmesi için de önemli dönüşümlere ortam hazırlamıştır.

Bu dönüşümlerden önemli ölçüde etkilenen yönetim birimlerinden biri de hiç kuşkusuz yerel yönetimlerdir. Türkiye’de yerel yönetim sistemi, son yıllarda geleneksel yönetim modelinden yerel yönetişim modeline doğru yönelen ve bunu hem uygulama hem de mevzuat düzeyinde yaşayan bir değişim sürecinden geçmiştir (Köseçik ve Özgür, 2009). Yaşanan bu iki ayaklı dönüşümle birlikte yerel yönetimlerin STK’lar, gönüllü gruplar ve özel sektör ile etkileşim

ve iş birliğine dayalı etkili, verimli, şeffaf, katılımcı ve hesap verebilir bir yapıya evrilmesi hedeflenmektedir. Bu hedefe ulaşabilmek için Amerika, Yeni Zelanda, İngiltere, Polonya ve Avustralya'daki yerel yönetim uygulamalarının bir benzeri Türkiye'de de kurgulanmış ve yerel yönetimler yerel yönetişimin 'denetişim' ayağını iç denetim ve iç denetçilik mekanizmaları ile sağlamaya çalışmıştır. Bilge ve Daşkaya (2015) bu durumu yereldeki yöneticilerin, iç denetim sistemden elde edilen bilgiler sayesinde daha sağlıklı kararlar verebildiği, mali planlama, programlama ve yatırım kararlarında daha rasyonel sonuçlar üretebildiği şeklinde yorumlamaktadırlar.

Her ne kadar 1982 Anayasasınının 127. maddesi yerel yönetimlerde yapılacak denetimin genel çerçevesini belirlese de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile bu çerçeve YKİ ile uyumlu hale getirilmiştir. Buna göre yerel yönetimlerde iç denetim, dış denetim ve İçişleri Bakanlığı denetimi yapılmaktadır (Mahalli İdareler GFR, 2018). İdari ve mali yönetim sistemimiz içerisinde başat bir yere sahip olan yerel yönetimlerle ilgili 5018 sayılı kanun temel çerçeveyi belirlemekte olup; Belediye ve Büyükşehir Belediyeleri Kanunları ise özel nitelikli mevzuatlar olarak uygulamaların seyrini belirlemektedir. Söz konusu kanunlar içerisinde yerel yönetim kuruluşları ile ilgili düzenlemelere detaylı bir şekilde yer verilmiştir. Bu düzenlemelerde denetim sistemi açısından bahsedildiği gibi iç ve dış denetim olmak üzere ikili bir yapı öngörülmektedir. Bu bağlamda iç denetimin iç denetçiler, dış denetim de Sayıştay tarafından yapılması hükme bağlanmaktadır (Örenay ve Süzen, 2011). Bu hükmün uygulamada da işlerlik kazanabilmesi için KMYKK'nın yürürlüğe girmesinin ardından iç denetim alanında ikincil düzey mevzuat çalışmaları da gerçekleşmiştir. Bu düzenlemeler aşağıdaki gibidir (Kavakoğlu,2010:48):

- İDKK Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
- İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
- İç Denetçiler İçin Ek Ödeme Kararnamesi
- 190 Sayılı KHK Kapsamındaki İdarelerin İç Denetçi Kadrolarının Tahsisine İlişkin Kararname
- Mahalli İdarelerin İç Denetçi Kadrolarının Tahsisine İlişkin Kararname

Belirtilen ikincil mevzuatların yerel yönetimlerdeki istihdam boyutu ise 5018 sayılı Kanun'un geçici 5'inci maddesi hükmü ile netlik kazanmıştır ve her bir birim bünyesinde yine üçüncül mevzuatlar hazırlanarak kamu kurumları ve özellikle de yerel yönetimler iç denetçi fikrine ve uygulamasına hazır hale getirilmiştir. Buna göre iç, denetçi bulundurulacağı belirtilen büyükşehir, büyükşehir ilçe belediyeleri, belediyelerin bağlı idareleri ve il belediyelerinde 2006 ve 2013 tarihlerinde çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararları ile tahsis edilen 795 iç, denetçi kadrosuna 2007 yılından itibaren atama yapılmaya başlanmıştır. Bu kapsamda yerel yönetimlerin iş ve işlemleri hukuka uygunluk, mali denetim ve performans denetimi biçiminde iç, denetçiler eliyle yürütülmektedir. 2016 ve 2017 yılları itibarıyla türlerine göre yerel yönetimlere tahsis edilen iç denetçi kadroları ve bunlara yapılan atamalar Tablo 1'de gösterilmiştir. Buna göre iç denetçi kadrolarının ciddi oranda boş kaldığı ve kamu kurumlarında arzu edildiği gibi bir iç denetçi istihdamının yakalanamadığını söylemek yanlış olmayacaktır.

Tablo 1: Yerel Yönetimlerin Türlerine Göre İç Denetçi Sayıları

Türü	Tahsis Edilen Kadro Sayısı		Doldurulan Kadro Sayısı		Doluluk Oranı %	
	2016	2017	2016	2017	2016	2017
Belediye	513	513	200	193	39	38
İl Özel İdare	153	153	16	16	10	10
Bağlı İdare	67	67	35	34	52	51
Toplam	733	733	251	243	34	33

Kaynak: Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2018

Her ne kadar kamu kurumları kanun ve mevzuat düzeyinde iç denetim ve iç denetçi olgusuna hazırlanmış ve gerekli istihdam hedefleri belirlenmiş de olsa, yapılan çalışmalar göstermiştir ki iç kontrol sisteminin hedeflendiği gibi çalışabilmesi sadece çalışacak iç denetçi sayısına ya da uygulanacak mevzuata bağlı değildir. Türk idare sisteminde denetim felsefesinde yaşanan bu dönüşümün işlerlik kazanabilmesi tamamen kurumun yapacağı düzenleme ve uygulamalar ile alakalıdır. Bunun için de kurumsal kültür için de hem yöneticilerin hem de bürokrasinin bu fikir ile uyumlulaştırılması gerekmektedir. Yereli ve Ünal 2014 yılında yaptıkları çalışmalarında yaklaşık 8 yıldır mevzuatsal olarak uygulama zemini bulan iç denetim olgusunu yerel yönetimler bağlamında ele

almışlar ve “Mahalli İdarelerde İç Denetimin Yapısal Sorunu” başlığı ile yayınlamışlardır. Bu çalışmada da işaret edilen ve yukarıda da değinilen kurumsal dönüşümün sadece mevzuat ve istihdamla mümkün olmadığını öne çıkaran sorunlar ve nedenleri Yereli ve Ünal (2014: 457-463) tarafından Tablo 2’deki gibi özetlenmiştir.

Görüldüğü gibi aslında kuruluş ve mevzuatlandırma aşamasında çok fazla beklenti yaratan iç denetim ve iç denetçilik mekanizmaları Türkiye’deki kamu kurumlarında istenildiği ölçüde fayda sağlayamamıştır. Aksine Yereli ve Ünal’ın da (2014: 464) belirttiği gibi mekanizma ile amaçlanan mali ve idari bir yol haritasının çizilip kamu kaynaklarının etkin, etkili ve verimli kullanılması iken; iç denetçilik uygulamaları kamu kurumlarına birer finansal yük olarak yansımaktadır. Çalışmanın devamında Yereli ve Ünal tarafından tespit edilen sorunların Muğla Büyükşehir Belediyesindeki durumunu ölçmek üzere, Tablo 2’deki sorunların birer sorunsal haline getirilmiş ve yarı yapılandırılmış mülakat tekniği ile İç denetim ve iç denetçilik mekanizmalarının yönetim ile olan ilişkisi Muğla Büyükşehir Belediyesi örneği ile analiz edilmiştir.

Tablo 2: Yerel Yönetimlerde İç Denetimin Yapısal Sorunları

Sorun	Nedenleri
Üst Yöneticilerin İç Denetime Olan İlgisizliği	Üst yöneticilerin 5018 sayılı Kanundaki sorumluluklarını harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirmektedirler. Bununla beraber üst yöneticiler iç denetimi kendilerine yardımcı olan, katkı sağlayan bir kurum olarak görmeleri gerekirken düşmanca bir yaklaşım içine girebilmektedirler. Üst yöneticilerin iç denetimin önemi ile ilgili farkındalığa sahip olmaması üst yönetici ile iç denetçi arasında iş birliğinden ziyade kopukluk yaratmaktadır. Bu durum üst yöneticilerin iç denetime olan ilgisizliğinin temel nedenidir.
İç Denetim Kadrolarına Atama Yapılmaması	İç denetim merkezi yönetim düzeyinde istenmesine rağmen yerel düzeyde talep görmemektedir. Yerel yönetimlerde tahsis edilmiş olan iç denetçi kadrolarındaki boşluklar bu durumun en büyük göstergesidir. İç denetçilere gereken talebin gösterilmemesi atamaların yapılmamasına ve kadroların boş kalmasına sebep olmaktadır.

İç Denetim ile Birimler Arası İşbirliği Eksikliği	İç denetçilerin denetim plan ve programlarının hazırlanması sırasında birim amirleri ve personeli ile ortak hareket etmesi gerekmektedir ama iç denetçilerin bu konudaki uygulama eksiklikleri ve birimlerin bu faaliyetlere yeterli ilgi göstermemeleri iç denetim ile birimler arasında iş birliği eksikliğine neden olmaktadır.
İç Denetçilerin Kurumu İfşa Eden Olarak Görülmesi	İç denetçiler tarafından hazırlanan raporlarda yer alan sorunlu kısımlar kurumun ifşa olabileceği düşüncesiyle üst yöneticiler tarafından problemlilik olarak değerlendirilmekte ve bazı durumlarda bu endişe birim görevlilerinin yanlış beyanat vermesiyle sonuçlanmaktadır. İç denetim raporlarıyla ilgili bu endişe iç denetimin kurumu ifşa eden bir pozisyonda değerlendirilmesine sebep olmaktadır.
İç Denetçilere Görevleri Kapsamında Yer Almayan Görevler Verilmesi	İç denetçilere yönetmelikle belirlenmiş görevlerinin dışında soruşturma benzeri görevler yaptırılması iç denetçilerin asıl görevlerinin yerine getirilememesine sebep olmaktadır. Bu durumun sebebi olarak yine iç denetim ile ilgili doğru farkındalığa sahip olunmaması ve iç denetimin öneminin kavranmaması gösterilebilir.
İç Denetim ve Teftiş Kurulları Görev Çakışması	Kurumlarda görev yapan diğer teftiş ve denetim birimleri ile iç denetim görev çakışmasını engelleyecek düzenlemelerin bulunmaması bu iki farklı birimin görev alanlarında çakışmalara sebep olmaktadır.
İç Denetimin Bağımsızlığı İle İlgili Sorunlar	Ülkemizde yerel yönetimlerde dolaylı olarak üst yöneticinin inisiyatifine bırakılmış atama işlemleri iç denetçinin fonksiyonel bağımsızlığını tehdit etmektedir. Aynı şekilde sicil ve disiplin amiri olarak üst yöneticinin belirlenmesi, üst yönetici dışındaki yönetim kademesi tarafından iç denetçiye talimat verilmesi, iç denetim raporlarına yöneticilerin doğrudan müdahale etmeleri ve iç denetimin faaliyetlerini yerine getirmek için ihtiyaç duyduğu bütçenin yönetiminin başka bir mercie ait olması iç denetimin bağımsızlığı ile ilgili sorunlar yaratmaktadır.
İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun Üst Ölçekli Yapı Sorunu	İDKK üyelerinin görev yaptıkları kurumda asıl görevlerinin devam etmesi ve kurumun bağımsız, kalıcı atama işlemlerinden sorumlu ve sicil verme yetkisine sahip bir yapı olmaması İDKK'nın üst ölçekli bir yapı olarak faaliyet gösterememesine sebep olmaktadır.

İç Denetçiler Öncelikli Alanlarda Denetim Gerçekleştirmemeli	İç denetimle ilgili üst yönetici ve kurum personelinin yanlış algısı bununla beraber üst yöneticinin müdahalesi öncelikli alanlar yerine ikinci hatta üçüncü düzeyde konuların denetiminin yapılmasına sebep olmaktadır. Öncelikli alanların yani risk düzeyi yüksek faaliyetlerin denetlenememesinin temel sebebi iç denetimle ilgili doğru algının oluşturulamaması olarak gösterilebilir.
İç Denetim İle Dış Denetim Arasında İşbirliği Eksikliği ve Dış Denetimin İç Denetimi Değerlendirme Rolündeki Yasal Engel	İç ve dış denetim birimleri farklı şekillerde birbirlerinin gelişimlerine katkıda bulunabilirler ancak yasal düzenlemeler bu işbirliğini güçleştirmektedir. Sayıştay kanununun 35. Maddesi düzenlilik denetimini düzenler ve bu madde iç denetimin dış denetimi kontrol etmesini güçleştirmiş ancak bu durum pratikte iç ve dış denetimin iş birliğini azaltmıştır.
İç denetimin Raporlama Süreçleri İle İlgili Sorunlar	İç denetim raporları yayınlanmadan önce ilgili birimlerin cevapları alınarak nihai raporlar yayınlanmalıdır ancak iç denetçiler zaman zaman taslak raporları ilgili birime göndermemekte ve nihai rapor haline getirmektedir. Bununla beraber raporların İDDK'ya iletilmesi sürecindeki kopukluklar ve üst yöneticinin raporlara müdahaleleri iç denetimin raporlama sürecinde sıkıntılara yol açmaktadır.
İç Denetimin Etkin Bir İzleme Sürecine Sahip Olmaması	İDDK ve üst yöneticilerin yeterli çabayı göstermemesi, iç denetim faaliyetlerinin önemli bir ayağı olan takip sisteminin doğru işlememesi etkin bir izleme sürecinin sistem içerisinde çalışmamasına sebep olmaktadır.

Kaynak: Yereli ve Ünal, 2014: 457-463

3. YENİ KAMU İŞLETMECİLİĞİNİN İKİ FENOMENİ: YÖNETİŞİM VE İÇ DENETİM İLİŞKİSİ

20. yüzyılın sonlarında yaşanan ve hem özel sektörü hem de kamu sektörünü doğrudan ilgilendiren büyük kurumsal skandallar ve başarısızlıkların ardından iyi yönetim 21. yüzyılın başlarında son derece güncel bir konu haline geldi. İyi yönetim, devlet kurumlarının kamu hizmetlerinin kalitesini arttırmak için yenilikçi politikaları ve programları uygulamadaki davranışlarını, ekonomik büyümenin artırılmasının nihai amacı ile ifade eder (Grindle, 2004). Yukarıda da detaylı olarak ele alındığı gibi bu tür yenilikçi politikalar ve programlar şeffaflık, hesap verebilirlik, katılım ve profesyonellik gibi yönetim konularını ele almaktadır. İyi yönetim iyi yönetimi, kamu kaynaklarının iyi yönetilmesini, iyi kamu katılımını ve nihayetinde vatandaşlar ve hizmet

kullanıcıları için iyi sonuçlara ulaşılmasını hedefler. İyi yönetim, bir hedefin etkin bir şekilde izlenmesi ve bu hedefin, risk yönetimi mekanizmaları ile desteklenmesini sağlar (OECD, 2004). Yukarıda da değinildiği gibi planlanan hedefin etkin ve verimli bir şekilde takip edilmesi kamu kurumlarının iyi yönetim ilkelerine ulaşmaları için bir yol olarak tanımlanmaktadır ve dolayısıyla denetim iyi yönetişimin hem bir aracı hem de bir amacıdır. Bu bağlamda yerel yönetimlerde iyi yönetişimin mümkün olabilmesi için denetim faaliyetlerinin etkin ve etkili bir şekilde uygulanması hayati önem taşımaktadır. Bir başka deyişle iyi yönetişimle denetim karşılıklı bir ilişki içerisinde ve yerel yönetimlerde iyi yönetişimi mümkün kılmamanın yolu denetimin faaliyetlerinin etkin ve etkili bir şekilde yerine getirilmesinden geçer.

Ancak ne kadar iyi tasarlanırsa tasarlanınsın ya da örgüt içinde içselleştirilirse içselleştirilsin hiçbir yönetim modeli, iyi yönetim felsefesini benimseyen çalışanların, kendi kişisel çıkarlarını yönettikleri kurumların çıkarları önüne koymalarını engelleyemez. Bununla birlikte, iyi yönetişimin iyileştirilmesi ve böylece dolandırıcılık ve usulsüzlükler için fırsatların azaltılması için bazı adımlar atılabilir. Denetim olgusu ve iç denetim mekanizması, bu hedeflerin gerçekleştirilmesinde, kurumlar içinde mevcut olan iç denetim fonksiyonu aracılığıyla önemli bir rol oynamaktadır (Asaolu vd.,2016). Bir önceki bölümde de belirtildiği gibi iç denetim, kontrol ortamının etkinliğini değerlendirmek, değer katmak ve bir kamu kuruluşun faaliyetlerini geliştirmek için tasarlanmış bağımsız, objektif ve sürekliliği olan bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir (Aldemir ve Uysal, 2017). İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterliliğini değerlendirir ve bu kontrolleri iyileştirmek için yönetime tavsiyelerde bulunur.

Bir iç kontrol sistemi, örgütün amaçlarını ve hedeflerini gerçekleştirdiği konusunda makul güvence ile yönetim sağlamak için tasarlanan politika ve prosedürlerden oluşur. İç denetim süreci, kurumun iç izleme sisteminin bir parçasıdır ve dolayısıyla iç denetçilerin bağımsızlığının güvence altına alınabilmesi için kuruluş içinde yer almalıdır. Bilge ve Daşkaya (2015) iç denetimin kamu sektörü yönetişimini iyileştirmek için bir araç olduğunu iddia eder. Şöyle ki; yönetim, kamu sektörü kuruluşlarının karar verme süreçlerinde şeffaflık, hesap verebilirlik ve sağduyulu tutumları destekleyerek sorumluluklarını yerine getirme biçimlerini kapsamaktadır. Ve iç denetim de, kamu sektörü kuruluşlarının etkin ve verimli kontrolünü ve yönetimini sağlamak için

değerlerin nasıl oluşturulduğuna odaklanarak yönetim süreçlerinin iyileştirilmesine yardımcı olmaktadır.

Türedi ve diğerleri (2015: 67) iç denetimi, yönetişimin sigortası olarak tanımlamaktadır. Şeffaflık, hesap verebilirlik, hukukun üstünlüğü ve verimlilik ilkeleri ile tanımlanan yönetim süreci örgüt bünyesinde gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin kurum içerisinde özümsemesine, uygulanmasına ve kurum kültürü haline gelmesine yardımcı olmaktadır. Böylelikle yönetim; paydaşlar, üst yönetim, alt yönetim, vatandaşlar, tedarikçiler, diğer kamu idareleri ve sivil toplumdan oluşan kamunun paydaşlarının yine kamu üzerindeki hak ve sorumluluklarını birbirlerine karşı uyumlu hale getirilmeye çalışan bir yönetim sürecidir. Bahsi geçen bu uyumun geçerli olup olmadığını ortaya koyan mekanizma ise iç denetimdir ve başka bir açıdan da iç denetim uyumu güvence altına alan bir mekanizma olarak da tanımlanabilir (Türedi vd., 2015).

Bu bağlamda çalışmanın devamında Yereli ve Ünal tarafından tespit edilen sorunların Muğla Büyükşehir Belediyesindeki durumunu ölçmek üzere, Tablo 2'deki sorunlar birer soru olarak tanımlanmış ve yarı yapılandırılmış mülakat tekniği ile iç denetim ve iç denetçilik mekanizmalarının yönetim ile olan ilişkisi Muğla Büyükşehir Belediyesi örneği ile analiz edilmiştir.

4. MUĞLA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ'NDE YÖNETİŞİM VE İÇ DENETİM İLİŞKİSİ

Kamuda denetim ve iç denetim üzerine yapılan teorik çalışmaların uygulama düzeyindeki yansımaları Muğla büyükşehir Belediyesi örneği ile vermesi amaçlayan bu çalışmada yarı yapılandırılmış mülakat tekniğini kullanarak MBB bünyesinde iç denetçi pozisyonunda görevli olan R. Bitek ile yüz yüze bir görüşme gerçekleştirilmiştir. Görüşme sırasında hem literatürde tespit edilen olası problemler hakkında konuşulmuş hem de Yereli ve Ünal'ın çalışmalarında ortaya koydukları sorunlara işaret edilmiştir.

2012 yılında çıkarılan 6360 sayılı yasa ile büyükşehir belediyesi statüsü kazanan Muğla Büyükşehir Belediyesi bu statüyü en son kazanan belediyelerden biridir. Bu sebeple Muğla Büyükşehir Belediyesi (MBB) kanunun yürürlüğe girmesi sonrasında geçirdiğimiz son birkaç yılda yeni sisteme entegre olabilmek için çaba sarf eder konumdadır. Muğla Büyükşehir Belediyesi üzerine yapılan incelemelerde sistemin daha çok yeni olduğu ve daha birçok uygulama ve

faaliyetin henüz yapılmaya başlandığı göz önünde bulundurulmalıdır. Örneğin bir iç kontrol mekanizması olarak iç denetim faaliyetleri MBB bünyesinde uygulamaya konulan yeni faaliyetlerdendir (Aldemir ve Uysal, 2018). Araştırmacıların gerçekleştirdiği görüşmede MBB'nin iç denetçisi R. Bitek geride bırakılan dönemde daha çok sistemin kurulması için çaba harcadıklarını ancak önümüzdeki süreçte kurdukları sistem içerisinde birim olarak tam anlamıyla faaliyet gösterebileceklerini ifade etmiştir. Çalışmanın bu bölümünde Tablo 2'de belirtilen ve daha sonra mülakat sorusu haline getirilmiş konular hakkında MBB'de iç denetçi olarak görev yapan Bitek' in görüşleri analiz edilecektir.

Üst Yöneticilerin İç Denetime Olan İlgisizliği: İç denetime ilişkin yeterli farkındalığın oluşturulamaması uygulama düzeyinde konuya ilişkin ortaya çıkan birçok sorunun temel sebebidir. Bitek ideal iç denetimin ancak kurumda iç denetime ilişkin farkındalığın sağlanmasıyla mümkün olabileceğini belirtmiştir. Buradan da anlaşılacağı üzere iyi bir iç denetimin ilk ve en önemli konusu kurumda iç denetime ilişkin doğru farkındalığın oluşmasıdır. Bitek kendi kurumunda konuya ilişkin farkındalığın büyük ölçüde oluşturulduğunu ve bu sayede kurum içerisinde çalışabilir bir iç denetim sistemi oluşturabildiklerini ifade etmiştir. Bitek'e göre özellikle yerel yönetimler düzeyinde iç denetime ilişkin çeşitli sebeplerden ötürü yaygın bir ilgisizlik vardır ancak bu durum kurumda iç denetime ilişkin doğru farkındalığın özellikle üst yöneticiler için oluşturulması yoluyla sorun olmaktan çıkarılabilir.

İç Denetim Kadrolarına Atama Yapılmaması: İç denetim sisteminin etkin ve etkili çalışmasının önündeki en büyük engellerden biri de iç denetim kadrolarının özellikle yerel yönetimler düzeyinde boş kalmasıdır (Bknz. Tablo 1). Yukarıda bahsedilen yanlış farkındalık ya da farkındalığın olmaması kaynaklı ilgi eksikliği sorunu iç denetçi kadrolarına gereken atamaların yapılmaması ile sonuçlanmaktadır. MBB örneğinde de bu durum farklı değildir. Bitek üç iç denetçi kadrosunun ikisinin boş olduğunu ifade etmiş ancak yeni dönemde ilgili kadroların dolması ile tam olarak faaliyetlere başlayabileceklerini belirtmiştir. Bu sorunda önceki işlenen sorunla benzer şekilde kurum içinde iç denetime ilişkin farkındalığın artırılması yoluyla çözülebilir.

İç Denetim ile Birimler Arası İş Birliği Eksikliği: Bitek kendi kurumunda hem stratejik plan hazırlanırken hem de yıl içinde yürütülen rutin faaliyetler sırasında diğer birimlerle verimli bir işbirliği sağlayabildiklerini ifade etmiştir.

Hatta tüm birimlerle iç denetimin doğası gereği iletişim halinde olmanın bu birime avantaj sağladığını ve birimler arası iletişimi güçlendirdiğini vurgulamıştır. Birimler arası iş birliği eksikliği sorununun kurum içerisinde iş denetim biriminin faaliyet gösterme şekli ve iç denetime ilişkin algıyla ilgili olduğu unutulmamalıdır. Yapılan görüşmede iç denetçi Bitek MBB örneğinde iş birliği noktasında herhangi bir sorun yaşamadığı belirtmiştir.

İç Denetçilerin Kurumu İfşa Eden Olarak Görülmesi: Konuya ilişkin değerlendirmesinde Bitek, iç denetçinin tavrının çok önemli olduğunu altını çizmiş ve üst yöneticilerin iç denetime bakış açısının yani iç denetime ilişkin geliştirdikleri farkındalığın bu konuda da çok önemli olduğunu vurgulamıştır. Bitek'e göre iç denetçi sorunları ispiyonlayan ya da ifşa eden kişi değil sorunların köküne inen ve tekrar yaşanmaması için çaba harcayan kişidir dolayısıyla iç denetim birimi kurum içerisinde sorunların tekrarlanmaması ve kurum çıkarları için riskin en alt düzeye indirilebilmesi amacıyla çalışmalıdır. Buradan da anlaşılacağı üzere iç denetim faaliyetlerinin uygulanması sırasında ortaya çıkan sorunların çoğunda olduğu gibi bu sorunda da temel sebep iç denetime ilişkin farkındalık ve iç denetçinin kurum içerisinde faaliyet gösterme şeklidir.

İç Denetçilere Görevleri Kapsamında Yer Almayan Görevler Verilmesi: Bu soruna ilişkin Bitek görüşme sırasında doğrudan bir değerlendirmede bulunmamıştır. Ancak görüşme içeriğine ilişkin genel bir değerlendirme yapıldığında kurum içerisinde farklı görevler üstlenen iç denetçinin iç denetim biriminin birincil faaliyetlerinden bazılarını kurum içerisinde henüz tam anlamıyla yerine getiremediği anlaşılabilir. Örneğin yönetmelikler hazırlamak ve sistemin oluşturulması sırasında etkin rol oynamak gibi görevlerde çalışan denetçinin, kurum faaliyetlere ilişkin risk analizi gibi birincil bir iç denetim faaliyetini henüz tam anlamıyla uygulayamadığı görüşmeden bu soruna ilişkin çıkarılabilecek sonuçlardan biri olarak değerlendirilebilir.

İç Denetim ve Teftiş Kurulları Görev Çakışması: İç denetçi Bitek görüşme sırasında konuya ilişkin değerlendirmesini yaparken iç denetim faaliyeti ile teftiş ve soruşturma faaliyetleri arasındaki keskin farkın altını çizmiş ve ısrarla teftiş kurulu ile iç denetim biriminin görev alanlarının farklı olduğunu vurgulamıştır. Bitek teftiş kurullarının inceleme, soruşturma gibi görevler yerine getirirken iç denetçinin görevinin sadece sorunlara ilişkin kök sebebin bulunması olabileceğini belirterek herhangi bir görev çakışmasına yer olmadığı

değerlendirmesini yapmıştır. Aslına bakılırsa bu sorun iç denetim faaliyetlerinin doğru yapıldığı ve iç denetime ilişkin doğru farkındalığın geliştirildiği bir kurumda ortaya çıkmayacaktır ancak iç kontrol aracı olarak iç denetim ülkemizde yeni bir uygulama olduğundan bu tarz sorunların ortaya çıkması normaldir. Zaman içerisinde iç denetim birimlerinin kendi alanlarında tecrübe kazanmasıyla bu sorun aşılabacaktır.

İç Denetimin Bağımsızlığı İle İlgili Sorunlar: Görüşme analiz edildiğinde iç denetçi, iç denetim faaliyetlerinin siyaset üstü olduğunu belirtmiş ve iç denetim biriminin çalışırken mutlaka tarafsız olması gerektiğinin ve objektif raporlama yapılmasının önemli olduğunun altını çizmiştir. Buradan da anlaşılabilir üzere etkin ve etkili iç denetim faaliyetlerinin yürütülebilmesi için iç denetim biriminin bağımsızlığının sağlanması çok önemlidir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun Üst Ölçekli Yapı Sorunu: Bitek İDDK ve konuya ilişkin çalışan diğer kurumların iç denetime ilişkin doğru farkındalık oluşturulmasında çok önemli olduklarının altını çizmekle beraber üst ölçekli yapı sorunundan önce üst yönetici ve üst yönetimin iç denetime ilişkin kabul ve doğru algılarının önemini altını çizmiştir. Görüşme sırasında iç denetçi tarafından yukarıda daha önce bahsettiğimiz nitelikte bir üst ölçekli yapıya ilişkin bir değerlendirme yapılmamıştır.

İç Denetçiler Öncelikli Alanlarda Denetim Gerçekleştirmemeli: İç denetçilerin birincil faaliyetlerini yerine getirebilmeleri için diğer birçok sorunun çözümü de olan kurumda iç denetime ilişkin doğru farkındalığın sağlanması konusu burada da çözüm olarak karşımıza çıkmaktadır. Görüşme analiz edildiğinde anlaşılmaktadır ki MBB yeni kurumsallaşan ve büyükşehir belediyesi sistemine henüz geçen bir kurum olduğundan görüşme yapılan iç denetçi Bitek sistemin oluşturulması noktasında etkin görev almıştır. Ancak iç denetim faaliyetleri için gerekli alt yapı henüz oluşturulduğundan iç denetim faaliyeti de eksiksiz olarak ve tam anlamıyla ancak önümüzdeki dönemlerde etkin olarak yürütülebilecektir. Buradan iç denetçinin başka alanlarda görev almasının öncelikli alanlarda denetim gerçekleştirmesinin önüne geçebileceği sonucu çıkarılabilir ancak MBB örneğinde başka bir değişken olarak sistemin daha yeni olması bu çıkarımın MBB örneğinde yapılmasını güçleştirmektedir.

İç Denetim İle Dış Denetim Arasında İş Birliği Eksikliği ve Dış Denetimin İç Denetimi Değerlendirme Rolündeki Yasal Engel: Görüşme yapılan iç

denetçi iç ve dış denetim faaliyetlerinin farkının altını çizerek iki denetim faaliyetini birbirinden ayırmış ve iç denetim ile dış denetim arasında muhtemel iş birliğine ilişkin bir değerlendirme yapmamıştır. İki faaliyetin hem amaç hem de sonuç itibarıyla farklı olduğu belirtilmiş bu noktada iş birliği ancak iç denetim faaliyetlerinin tam olarak doğru bir şekilde yapılmasına başlanması sonrasında mümkün olabileceği görüşmeye ilişkin genel değerlendirmede olarak anlaşılmıştır. Bu iş birliğinin sağlanabilmesi için öncelikli olarak bu faaliyetlerin ayrı ayrı doğru olarak işletilmesi ve görev alanlarının sınırlarının belirlenmesi önemlidir ancak bundan sonra bu faaliyetler arasındaki iş birliği sağlıklı olarak gerçekleştirilebilir. Dolayısıyla bahsi geçen yasal engel bu aşamada en azından iç denetim sistemi doğru anlaşılıp işletilene kadar gerekli olarak yorumlanabilir.

İç Denetimin Raporlama Süreçleri İle İlgili Sorunlar: Bitek raporlama faaliyetlerinin sürece ilişkin ve objektif yapılması gerektiğinin altını çizerek raporlamanın üst yönetime yapıldığını belirtmiştir ancak raporlama sürecine ilişkin herhangi bir soruna değinmemiştir.

İç Denetimin Etkin Bir İzleme Sürecine Sahip Olmaması: Bitek ile yapılan görüşme sonrasında mevzuatsal dönüşümünü henüz tamamlamaya çalışan ve iç denetim faaliyetlerine Bitek önderliğinde devam eden MBB'nin bu anlamda da raporlanabilecek bir sorununun olmadığı söylenebilir. Bu durumun MBB'de bir sorun olmamasından ziyade bu alanın henüz fark edilmemiş bir mekanizma olmasından kaynaklı olduğu da araştırmacıların yaptıkları bir çıkarımdır.

Tablo 2'de yer verilen Yereli ve Ünal tarafından tespit edilmiş iç denetime ilişkin yapısal sorunlar ile bu çalışma çerçevesinde analiz edilen MBB örneğinde, yönetişimin bir amacı ve aynı zamanda aracı olan iç denetimin yapısal sorunlarının kıyaslanması yerel yönetimlerde iç denetim faaliyetlerine ve iç denetimin yönetim ile olan ilişkisine dair önemli ipuçları vermektedir. Yukarıda belirtildiği üzere Yereli ve Ünal (2014) yerel yönetimlerde iç denetimin yapısal sorunlarından birçoğunun temel sebebinin iç denetime ilişkin doğru farkındalığın sağlanamaması olarak belirtmiştir. Bu çalışma çerçevesinde yapılan görüşme de iç denetçi kadrolarının boş kalması ya da iç denetçilere görevleri kapsamında yer almayan görevler verilmesi gibi sorunların doğru farkındalığın tam olarak sağlanamaması sonucunda ortaya çıktığını bir kez daha ortaya koymaktadır.

Ancak Tablo 2’de yer alan üst yöneticilerin iç denetime olan ilgisizliği, iç denetim ile birimler arası işbirliği eksikliği ve iç denetçilerin kurumu ifşa eden olarak ile ilgili sorunlar MBB örneğinde öne çıkan yapısal sorunlar arasında değildir. Dolayısıyla iç denetime ilişkin doğru farkındalığın sağlanması adına iç denetçi tarafından harcanan çaba tam olarak olmasa da belli ölçüde işe yaramış ve yerel yönetimlerde iç denetimin yapısal sorunlarının bazılarının MBB örneğinde çözülmesini sağlamıştır. Bunun yanı sıra iç denetim koordinasyon kurulunun üst ölçekli yapı sorunu, iç denetimin raporlama süreçleri ile ilgili sorunlar ve iç denetimin etkin bir izleme sürecine sahip olmaması MBB’nin iç denetim faaliyetlerine ilişkin kurumsallaşmasını henüz tam anlamıyla tamamlayamamış olmasından ötürü ilgili örnekte değerlendirilebilir durumda değildir. Bu yapısal sorunların durumu ancak iç denetime ilişkin faaliyetler tam anlamıyla yerine getirilmeye başlandığında değerlendirilebilir hale gelecektir.

SONUÇ

Yüzlerce yıl öncesinde kökenlerini ve etkinliğini gördüğümüz denetim kavramı kamu yönetimi ve idari bilimler yazınında da kapsamlı olarak ele alınmıştır. Son dönemlerde yaşanan ekonomik ve politik değişimler ve bunların temel itici gücü küreselleşme geleneksel kamu yönetimi algımızın dönüşmesine ve dolayısıyla vatandaş olarak devletten beklentilerimizin de değişmesine sebep olmuştur. Özellikle 1960’lardan sonra yaşanmaya başlayan neo-liberalleşme süreci ve kamusal alanda da etkilerini göz ardı edemeyeceğimiz bilgi ve iletişim teknolojilerindeki ilerleme genel olarak ülkelerin kamu yönetimini özel olarak da mali ve idari yapılarını derinden etkilemiştir. Bu etkileşimin önemli bir sonucu ise yerelleşme uygulamalarının ve ilkelerinin daha görünür hale gelmesidir. Katı merkezi örgütlenme ve hiyerarşik yapıların aksine yaşanan dönüşümle birlikte yerel yönetimlerin önemi giderek artmaya başlamıştır.

Başka bir deyişle yerel yönetimler yeni kamu işletmeciliği yaklaşımının hem önemli bir nesnesi hem de temel öznesi olarak ortaya çıkmaktadır ve böyle bir ortamda yerel yönetim birimlerinde yeni kamu mali yönetim anlayışının getirdiği iç denetim uygulamaları yaygınlaşmaya başlamıştır. Yukarıda detaylı bir şekilde tanımlanan iç denetimde öncelikli hedef denetlenen birimlerde hata avcılığı yapmak ve sorumluları cezalandırmak değil; kurumun daha etkin olması, verilen hizmetin kalitesinin artırılması yönünde örgütle bütünleşen bir iç denetçi

ve ortak amaç için faaliyet gösteren bir iç denetim kültürü, ortaya çıkarmaktır (Gönülaçar, 2007: 8).

İç denetim yalnızca ilgili kurumun denetimine ilişkin bir faaliyet olmadığından üretilen ve uygulanan politikaların etkin ve etkili yürütülebilmesi için de son derece önemlidir. Risk yönetimi ya da fırsat-maliyet analizi gibi üretilen ve uygulanan politikalar açısından hayati önem taşıyan konularda etkili bir faaliyet olarak öne çıkan iç denetimin kamu yönetiminde özellikle de yerel yönetimlerde tam ve doğru olarak yerine getirilmesi önemli olarak değerlendirilebilir. Yeni kamu işletmeciliği yaklaşımının temel ilkeleri doğrultusunda kamu örgütlerinde tıpkı özel sektörde olduğu gibi işletmecilik ilkelerinin öne çıkması ile beraber bir amaç haline gelen yönetişimin hem bir amacı hem de bir aracı olan iç denetim yerel yönetimlerde de yerine getirilmesi gereken hayati bir faaliyet olarak değerlendirilebilir. MBB özelinde bir değerlendirme yapıldığında iç denetim faaliyetlerinin tam olarak yerine getirilmesi çabası tam olarak iyi yönetişimin kurumda mümkün kılınma çabasıyla doğrudan ilişkilidir. İyi yönetişimi mümkün kılmak için gösterilen çabalar MBB örneğinde büyük oranda iç denetim birimi ve iç denetim faaliyetleriyle ilişkili olarak ilerlemektedir bu durumda aslında denetim, iyi yönetişim arasındaki sıkı ilişkinin bir yansıması olarak değerlendirilebilir. İyi yönetişimi mümkün kılmak için iç denetim faaliyetlerinin gerçekleşmesi bir gerekliliktir ve MBB örneğinde ortaya çıkan süreç bu tespiti doğrular niteliktedir.

Devlete olan güvenin azaldığı bir ortamda ortaya çıkan yönetişim kavramı ve uygulamaları, temelde sarsılan bu güvenin kurumsal düzeyde yeniden inşası için kamu yönetimine bir takım ilkelerin proaktif bir şekilde uygulanmasını gerekli kılmaktadır. İyi yönetişim ilkeleri olarak da tanımlayabileceğimiz bu ilkelerin her biri hem tek tek hem de kolektif olarak kamuda iç denetim uygulamalarının gerekliliğini işaret etmektedirler. Şöyle ki, hesap verebilir, şeffaf, katılımcı ve kaynakları etkili ve verimli kullanan bir yönetim anlayışının kurumsal bir düzeyde yerel yönetimler seviyesinde de inşa edilebilmesi için gerekli olan mekanizma hataları bulan ve cezalandıran bir denetleme faaliyeti ile değil bunun yerine riski azaltan, hataları önleyen ve tekrar edilme olasılığını ortadan kaldıracı bir mekanizmadır. Geleneksel yönetim anlayışının ortaya çıkardığı ilk denetim faaliyetinin aksine, yönetişim çağı ile ortaya çıkan ikinci denetim süreci tam olarak bu amaç doğrultusunda ilerlemektedir. Yönetişim çağı içindeki bu temel

fonksiyonuna rağmen iç denetim faaliyetlerinin gerçekleşmesinde bazı sorunlar ortaya çıkmaktadır.

İç denetim faaliyetlerinin tam olarak yerine getirilmesinde ortaya çıkan yapısal sorunlar yukarıda da bahsedildiği üzere çoğunlukla iç denetime ilişkin doğru farkındalığın sağlanamamasıyla ilişkilidir. Dolayısıyla yerel yönetimlerde yapısal sorunların çözümü için iç denetime ilişkin doğru farkındalığın sağlanması gereklidir. 2003 yılında çıkarılan ve 2006 yılında tüm hükümleriyle yürürlüğe giren 5018 sayılı kanunla bir denetim aracı olarak Türkiye kamu yönetimi sistemine dahil olan iç denetim faaliyetlerinin tam anlamıyla yerine gerilmesi bir gerekliliktir ve bunun için de iç denetime ilişkin kurumların ve üst yöneticilerin doğru farkındalık kazanması hayati önem taşımaktadır.

Öncelikli amacı kamuda denetim ve iç denetim üzerine yapılan teorik çalışmaların uygulama düzeyindeki yansımaları Muğla büyükşehir Belediyesi örneği ile vermek olan çalışma yarı yapılandırılmış mülakat tekniğini kullanarak MBB bünyesinde iç denetçi pozisyonunda görevli olan R. Bitek ile yüz yüze bir görüşme gerçekleştirmiştir. Görüşme sırasında hem literatürde tespit edilen olası problemler hakkında konuşulmuş hem de Yereli ve Ünal'ın çalışmalarında ortaya koydukları sorunlara işaret edilmiştir.

Yukarıda da detaylı bir şekilde ele alınan bu sorunların Muğla özelinde karşılaşılan en dikkat çekici yanı, her birinin üst yöneticinin iç denetim mekanizmasına sahip çıkmasının ve iç denetçilik statüsünde yeterli istihdamın gerekliliği üzerinedir. 6360 sayılı yasa ile büyükşehir statüsü kazanan Muğla'da iç denetim mekanizmasının oluşumu ve gelişimi yasanın gerektirdiği her türlü kurumsallaşma ile eş zamanlı gittiğinde bu pek çok noktada avantaj bazı noktalarda ise zaman alıcı unsurlar olarak tanımlanabilmektedir.

Yereli ve Ünal tarafından belirlenen yapısal sorunlar, sebepleri ve sonuçları birlikte ele alındığında iki ayrı grup halinde analiz edilebilir. İç denetime ilişkin kurumsal farkındalığın sağlanamamasından kaynaklanan "üst yöneticilerin iç denetime olan ilgisizliği, iç denetim kadrolarına atama yapılmaması, iç denetim ile birimler arası iş birliği eksikliği, iç denetçilerin kurumu ifşa eden olarak görülmesi, iç denetçilere görevleri kapsamında yer almayan görevler verilmesi, iç denetim ve teftiş kurulları görev çakışması, iç denetçilerin öncelikli alanlarda denetim gerçekleştirememesi" sorunlar ilk olarak ele alındığında MBB örneğinde iç denetim biriminin çabaları ve iç denetim faaliyetlerine ilişkin farkındalığın

arttırılmasına yönelik çalışmalar sonucunda bu sorunların ya tamamen çözüldüğü ya da kısa zaman içerisinde çözülmesinin beklendiği söylenebilir. “İç denetimin bağımsızlığı ile ilgili sorunlar, İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun üst ölçekli yapı sorunu, iç ve dış denetim arasındaki işbirliği eksikliği, iç denetimin raporlama süreçleriyle ilgili sorunlar, iç denetimin etkin bir izleme sürecine sahip olmaması” gibi sorunlar değerlendirildiğinde ise; bu yapısal problemlerin ancak iç denetim birimi tam olarak faaliyet göstermeye başlamış kurumlarda incelenebileceği söylenebilir. Çünkü bu sorunlar iç denetim faaliyetlerinin bir süredir devam ettiği kurumlarda ortaya çıkıp gözlemlenebilecek niteliktedir.

MBB’nin iç denetim faaliyetlerine ilişkin kurumsallaşmasını henüz tam anlamıyla tamamlayamamış olmasından ötürü bu sorunların analizi bu çalışma kapsamında detaylı olarak yapılamamıştır ancak birinci grup olarak değerlendirilen yapısal sorunlar MBB örneğinde irdelenmiştir. Yapılan görüşme ve değerlendirmeler ışığında MBB örneğinin iç denetime ilişkin farkındalık eksikliğinin sebep olduğu sorunların çözülmesinde örnek teşkil edebileceği söylenebilir. MBB örneğinde yapılan çalışmalar ve iç denetim biriminin çabaları sonucunda yukarıda ele alınan birinci grup yapısal sorunlar iç denetime ilişkin doğru farkındalık sağlama yönünde atılan adımlar sayesinde büyük ölçüde çözülmüştür ya da kısa süre içerisinde çözümleri beklenmektedir. Kısaca ifade etmek gerekirse daha kurumsallaşma aşamasında iç denetimin yapısal sorunları büyük ölçüde iç denetime ilişkin doğru farkındalığın sağlanamamasından kaynaklanmaktadır. Buradan da anlaşılacağı gibi iç denetim faaliyetlerinin tam olarak yerine getirilebilmesi için bu farkındalık probleminin çözülmesi öncelikli bir konudur. MBB bu konuda önemli bir örnek olarak değerlendirilebilir. Henüz iç denetim biriminin yeni kurumsallaştığı bir örnek olarak MBB iç denetime ilişkin farkındalık eksikliği üzerine henüz kurumsallaşma aşamasında çalışarak ortaya çıkan ya da çıkması muhtemel yapısal çözümleri büyük ölçüde çözmeyi başarmıştır.

KAYNAKÇA

- ALDEMİR, Ceray ve Uysal, Tuğba Uçma (2017). Gelişmekte Olan Ülkelerde Çok Düzeyli Yönetişim Kavramı ve Uygulanabilirliği, **ICPESS (International Congress on Politic, Economic and Social Studies)** (No. 3).
- ALDEMİR, Ceray ve Uysal, Tuğba Uçma (2018). The Potential Correlation Between Organizational Structure and Financial Sustainability in Turkish Local Government: The Case of Mugla Municipalities, **Financial Sustainability and Inter-generational Equity in Local Governments**, ss. 224-247, IGI Global.
- ALMQVIST, Roland & Grossi, Giuseppe & van Helden, Jan ve Reichard, Christoph (2013). Public Sector Governance and Accountability, **Critical Perspectives on Accounting**, Cilt 7-8, Sayı 24, ss. 479-487.
- ANAO (2003), **Public Sector Governance**, Cilt 1-2, Better Practice Guide, Commonwealth of Australia, National Audit Office, Canberra
- ARSLAN, Ahmet (2002). Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim, **Maliye Dergisi**, Cilt 2, Sayı 140, ss. 1-14.
- ASAOLU, Taiwo & Adedekun, Samuel ve Monday, James (2016). Promoting Good Governance Through Internal Audit Function (IAF): The Nigerian Experience, **International Business Research**, Cilt 5, Sayı 9, ss. 196.
- BEZİRCİ, Muhammet ve Karesioğlu, Fehmi (2011). Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi, **Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt 11, Sayı 21, ss. 571-592.
- BİLGE, Semih ve Daşkaya, Nurten (2015). Mahalli İdarelerde İç Denetimin Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği, **Maliye Dergisi**, Sayı 168, ss. 108-133
- GÖÇOĞLU, Volkan ve ÇUKUR, Mürsel (2018). Yeni Kamu İşletmeciliği ve İç Denetim: İç Denetçiler Üzerine Bir İnceleme, **Quo Vadis: Kamu Yönetimi**, Editör: Veysel Erat, Cengiz Ekiz ve İbrahim Arap, Nika Yayınevi, Ankara, ss. 441-465.
- GRINDLE, Merilee (2004). Good Enough Governance: Poverty Reduction and Reform in Developing Countries, **Governance**, Cilt 4, Sayı 17, ss. 525-548. <http://dx.doi.org/10.1111/j.0952-1895.2004.00256.x>, (Erişim Tarihi:15.10.2018)
- IIA: Institute of Internal Auditors (2006), **Supplemental guidance: The role of auditing in public sector governance**, The Institute of Internal Auditors, Florida.

- İDKK- İç Denetim Koordinasyon Kurulu (2013). **Kamu İç Denetim Rehberi**, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Ankara.
- GÖNÜLAÇAR, Şener (2007). İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı 130 ve 131, ss.1-21.
- KARCI, Şükrü Mert (2008). Yeni Kamu İşletmeciliği Yaklaşımının Temel Değerleri Üzerine Bir İnceleme, **Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı16, ss.40-64.
- KAVAKOĞLU Tamer (2010). **Yerel Yönetimlerde İç Denetim Modeli: Denizli İl Özel İdaresi Örneği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- KOÇAK, Süleyman Yaman ve Kavakoğlu, Tamer (2010). İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 77, ss. 119-148.
- KÖSE, Hacı Ömer (2000). **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- KÖSECİK, Muhammet ve Özgür, Hüseyin (2009). Transformation of Turkish Local Government into Governance from a Historical Perspective, **Contemporary Issues in Public Policy and Administrative Organisation in South East Europe**, Editör: Mirko Vintar ve Primoz Pevcin, University of Ljubljana, Ljubljana, ss. 154-202.
- İç İşleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü (2018). **Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu**, http://webdosya.csb.gov.tr/db/yerelyonetimler/icerikler//2017_m-_gnl_faal_rpr-20180904082437.pdf, Erişim tarihi: 17.10.2018
- OECD (2004). **Principles of Corporate Governance**. OECD Publications Service, Paris
- OSBORNE, Stephen (2006). The New Public Governance, **Public Management Review**, Cilt 8, Sayı 3, ss. 377-388.
- ÖRENAY, Hami ve Süzen, Yücel (2011). Kamuda Teftiş Ve Denetimin Görev Çakışması ve İç Denetçilerin Soruşturma Yetkisi, **Denetişim Dergisi**, Sayı: 6, ss. 29-34
- SHARKANSKY, Ira (1991). **The development of state audit. State Audit and Accountability**, State of Israel Comptroller’s Office, Jerusalem.

- TUNCER, Aziz ve Usta Sefa (2013). İki Kriz Arasında **Yönetim: Yeni Kamu İşletmeciliği**, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı 30, ss. 181-195.
- TÜREDİ, Hasan & Karakaya, Gencay ve İldem, Mehmet (2015). Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi, **Journal of Turkish Court of Accounts/Sayıştay Dergisi**, Sayı 96, ss. 55-74.
- UYSAL, Tuğba Uçma & Aldemir, Ceray ve Kurt, Ganite (2017). Hesaplanabilir Hale Getirme” Kavramının Kamu Kurumlarının Şeffaflığındaki Önemi, **ICPESS (International Congress on Politic, Economic and Social Studies)**, (No. 3).
- UZUN, Ali Kemal (2009). Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı, **Denetim**, Sayı 3, ss. 59-65.
- ÜSTÜNER, Yılmaz (2000). Kamu Yönetimi Kuramı ve Kamu İşletmeciliği Okulu, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 3, Sayı 33, ss. 15-31.
- VEYSEL, Eren (2003). Kamu Yönetiminde Rekabet, Rekabetin Kurumlaştırılması ve Rekabet Mekanizmaları, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt 4, Sayı 58, ss. 83-105.
- YALÇIN, Lütfi (2010). **Kamu Yönetimi Kuramları: Yöntem Bilimsel Bir Değerlendirme**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara
- YERELİ, Ahmet Burçin ve Ünal, Mesut (2014), Mali Yerinden Yönetim Teori, Kavramsal Açıklamalar ve Türkiye’ye İlişkin Değerlendirmeler, **Yerel Yönetimlerde İç Denetim Sisteminin Yapısal Sorunları**, Editörler: M. Sakal, A. Kesik, T. Akdemir, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara, ss. 451-464.