



Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde  
İdari Denetim: Kamu 'Denetişim' Modeli

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde  
İdari Vesayet ve Yerel Yönetimlerde  
Denetimin Etkinliği

Türk Kamu Mali Yönetim Sisteminde  
Sayıştayın Değişen Rolü

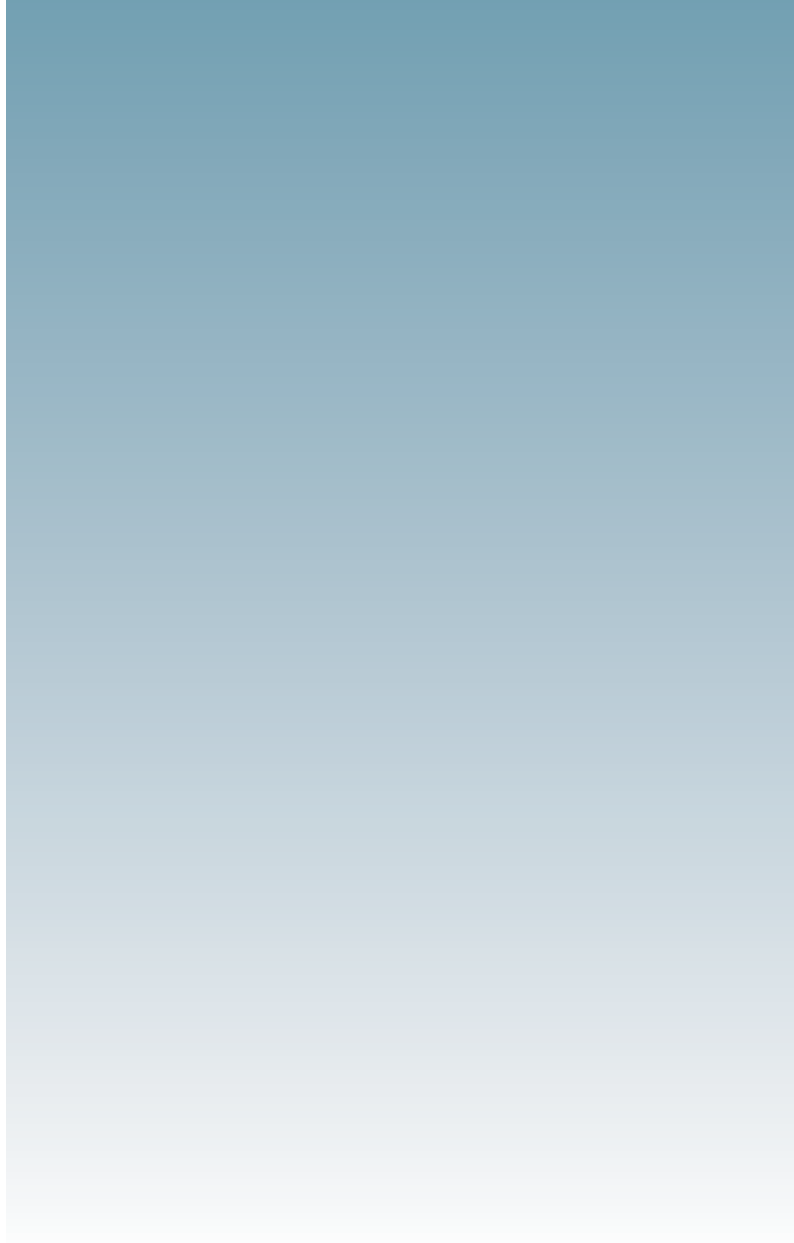
Kamu İç Denetiminin  
İnsan Kaynakları Yönetimine Etkileri

Türkiye ve İngiltere Örneğinde Bütçe  
Hazırlama Süreçleri ve Mukayesesi

İç Denetçilerin Mesleki Gelişiminde  
Yetenek Yönetimi Yaklaşımı

İdari Yargı Kararları Işığında  
Kamulaştırmaz El Atma Sorunu

Kamu Kurumlarında Kurumsal Risk Yönetimi  
ve Risk Odaklı İç Denetim: İç Denetçiler  
Üzerine Bir Araştırma



## ► MİSYONUMUZ

Denetim fonksiyonunun tüm argümanlarıyla geliştirilmesini desteklemek suretiyle kamu yönetiminde şeffaflık, hesap verebilirlik, katılımcılık, öngörülebilirlik gibi iyi yönetim ilkelerinin yerleşmesine ve kurumsallaşmaya katkı sağlamaktır.

## ► VİZYONUMUZ

Kendi alanında ulusal ve uluslararası sınıflama çerçevesinde başvurulan bir referans kaynağı olmaktır.



Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER) Yayınıdır

### Sahibi

Kamu İç Denetçileri Derneği Adına  
Bahadır TOPAL

### Sorumlu Yazı İşleri Müdürü

Ahmet KEBELİ

### Abone İşleri

Ömer GEÇGİL

### Yönetim Merkezi

Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak  
No: 36/6 Kızılay - ANKARA  
Tel: 0.312 424 06 20

### Yazışma Adresi

Kamu İç Denetçileri Derneği  
Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak  
No: 36/6 Kızılay - ANKARA  
www.kidder.org.tr  
denetisim@kidder.org.tr

### Grafik Tasarım & Baskı

İsmail Aygül Ofset Matbaacılık San. Tic. Ltd. Şti.  
Büyük Sanayi 1. Cadde No: 95/6  
İskitler - ANKARA  
Tel: 0.312 310 59 95

### Basım Tarihi / Yeri

08 Haziran 2018 / ANKARA

### Abonelik Şartları

Yıllık KDV dahil 100 TL, iki yıllık KDV dahil 180 TL olan abonelik bedelinin, Ziraat Bankası Başkent Şubesi nezdindeki TR 82 0001 0016 8358 7849 3750 01 No'lu IBAN'a yatırıldığını gösterir dekontun ve derginin gönderilmesi istenen posta adresinin gönderilmesi yeterlidir. Parakende satış fiyatı 35 TL dir.

ISSN 1308-8335

Dört ayda bir yayımlanan iki hakemli dergidir. Kaynak gösterilerek alıntı yapılabilir. Yazıların sorumluluğu yazarlarına, reklamların sorumluluğu ilan sahiplerine aittir. Yazıların Araştırma ve Yayın Etiğine uygunluğunda COPE (Committee on Publication Ethics) standartları gözetilir.

Yerel Süreli Yayın • 2018/17

## Danışma ve Hakem Kurulu

Prof. Dr. Gökhan ÖZER

Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü İşletme Fakültesi

Prof. Dr. İbrahim Atilla ACAR

İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Prof. Dr. İrem NUHOĞLU

Boğaziçi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Prof. Dr. Kıymet TUNCA ÇALIYURT

Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Prof. Dr. Mahmut ARSLAN

Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Prof. Dr. Mehmet Akif ÖZER

Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Prof. Dr. Mehmet BARCA

Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi

Prof. Dr. Muhittin ACAR

Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Prof. Dr. Nuran CÖMERT

Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Prof. Dr. Özgür ÇATIKKAŞ

Marmara Üniversitesi Bankacılık Sigortacılık Yüksek Okulu

Prof. Dr. Selahattin KARABINAR

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

Prof. Dr. Serije SEZEN

Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü

Prof. Dr. Servet ÖZDEMİR

Başkent Üniversitesi Eğitim Fakültesi

Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU

Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Prof. Dr. Şaban UZAY

Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Prof. Dr. Tarkan OKTAY

İstanbul Medeniyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi

Prof. Dr. Ümmühan ASLAN

Bilecik Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksek Okulu

Doç. Dr. Ayla Zehra ÖNCER

Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi

Doç. Dr. Arzu ÖZSÖZGÜN

Yıldız Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Doç. Dr. Davut PEHLİVANLI

İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi

Doç. Dr. Duygu Anıl KESKİN

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN

İstanbul Ticaret Üniversitesi İşletme Fakültesi

Doç. Dr. Mert ERER

Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi

Doç. Dr. Müge Leyla YILDIZ

Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi

Doç. Dr. Rasim AKPINAR

Manisa Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Doç. Dr. Tamer AKSOY

Yakın Doğu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Dr. Öğr. Üyesi Adem YAMAN

Çanakkale 18 Mart Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi

Dr. Öğr. Üyesi Bora YILDIZ

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

Dr. Öğr. Üyesi Elif Ayşe ŞAHİN İPEK

İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Dr. Öğr. Üyesi Elçin ŞİŞMANOĞLU

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

Dr. Öğr. Görevlisi Engin ERGÜDEN

Yeditepe Üniversitesi İşletme Fakültesi

Dr. Öğr. Üyesi Esin Nesrin CAN

Aydın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Dr. Öğr. Üyesi Halis KIRAL

Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi

Dr. Mehmet Hilmi KOÇ

İstanbul Büyükşehir Belediyesi

## Yayın Kurulu

Ahmet KEBELİ

İç Denetim Birimi Başkanı, Spor Genel Müdürlüğü

Ali Fatih UYSAL

İç Denetçi, İstanbul Büyükşehir Belediyesi

Dr. Cem ÇETİN

İç Denetçi, Marmara Üniversitesi

Fırat BEŞTEPE

İç Denetim Birimi Başkanı, Kalkınma Bakanlığı

Dr. Hakan VELİOĞLU

İç Denetçi, Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı

Dr. Mehmet ZEYBEK

İç Denetçi, Meteoroloji Genel Müdürlüğü

Mustafa IŞIK

İç Denetim Birimi Başkanı, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı

Dr. Paşa BOZKURT

Dr. Öğr. Üyesi, Giresun Üniversitesi

Dr. Sezer BOZKUŞ KAHYAĞLU

Genel Müdür, SMM Bilişim ve Finansal Hizmetler A.Ş.

Şerif OLGUN ÖZEN

İç Denetçi, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı

Yaşar OKUR

Teftiş Kurulu Başkanı, İller Bankası



## Yönetim Kurulundan

### YENİDEN MERHABA

Değerli Meslektaşlarımız ve Okurlarımız,

Türkiye’de kamu iç denetçilerinin tek sivil mesleki kuruluşu olan Kamu İç Denetçileri Derneği’nin (KİDDER) yayın organı olarak 2009 yılında yayın hayatına başlayan DENETİŞİM Dergisini, kendi alanında bilimsel içerikte bir “hakemli dergi” olarak yeniden sizlerle buluşturmanın kıvancını yaşıyoruz.

Dergimiz, Türkiye’de henüz temelleri atılan ve denetim nosyonuna yeni bir yaklaşım getiren iç denetim sisteminin gelişimini desteklemenin yanı sıra iyi yönetim ilkelerinin yerleşmesini de amaçlayan yayın politikasıyla ülkemizin dünyada söz dinlenen güçlü devlet olma yolundaki gelişimine de katkı sunan bir anlayışla ve azimli bir ekiple yayın hayatına devam etmektedir.

Kamu İç Denetçileri Derneği Yönetim Kurulu olarak “önce ülkemiz” düşüncesini ilk sıraya koyarak, her alanda mesleğimizi ve meslektaşlarımızı en iyi şekilde temsil etmek, mesleğimizin tanıtımına, gelişimine inovatif ve dinamik kalmasına katkı sağlamak şiarı ile Devletin yeniden yapılandırıldığı bu önemli süreçte Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine ilişkin gerçekleştirilen birçok toplantı ve çalışmalarda, iç denetimin önemini anlaşılması ve önünün açılması için Dernek olarak görüş ve tekliflerimizi sunduk. Yetkili mercilere sunduğumuz bütün tekliflerde özetle; hangi kurumda (üniversite, belediye, kit, bakanlık vb.) görev yaparsa yapsın bütün iç denetçilerin aynı fonksiyonu icra ettiklerini ve dolayısıyla aynı statü ve özlük düzeyinde olmaları gerektiğini, kamu kurumlarında 5018 sayılı Kanunla getirilen mali yönetim ve kontrol sistemi çerçevesinde esas denetim modelinin iç denetim olmasını, kamudaki denetim faaliyetlerinin Cumhurbaşkanlığı bünyesinde bulunan tek bir merkezi uyumlaştırma otoritesince koordine edilmesini ısrarla vurguladık.

Bugün bulunduğumuz durum itibariyle çalışmalarımızda desteklerini gördüğümüz; öncelikle kamuda iç denetim sisteminin kuruluşunda irade ortaya koyan Cumhurbaşkanımız Sayın Recep Tayyip ERDOĞAN’a, Başbakanımız Sayın Binali YILDIRIM’a ve Sayın Bakanlarımıza, iç denetimin gelişmesi yönünde değerli çalışmalara imza atan ve her daim desteklerini sürdüren Maliye Bakanlığı üst yönetimine, İDKK Başkanı ve Kurul üyelerine, Strateji Platformunda bir arada bulunduğumuz paydaş derneklere ve mesleğimize sahip çıkan siz okurlarımıza teşekkür ederiz.

Dergimiz, bu sayıdan itibaren yılda üç kez yayımlanarak mesleğin profesyonelleri ve akademisyenleri ile politika düzenleyicileri ve uygulayıcılarını buluşturmaya devam edecektir. Ülkemize ve camiamıza hayırlı olması temennisiyle saygı ve selamlarımızı sunarız.



## Yayın Kurulundan

### NEREDE KALMIŞTIK?

Sevgili Okurlarımız,

Uzunca bir aradan sonra, yenilenen bir yayın kurulu ile size tekrar “merhaba” demenin, yine bu köşeden hitap etmenin engin mutluluğunu yaşıyoruz.

Dergimizin ULAKBİM (Ulusal Ağ ve Akademik Bilgi Merkezi)’de taranma hedefi çerçevesinde; yönetim modelleri, yeni kamu işletmeciliği, iç kontrol, iç denetim, risk yönetimi, kurumsal yönetim, denetim tür ve metodolojileri, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, tahakkuk esaslı muhasebe, devlet muhasebesi, kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması, dış denetim, kamu mali yönetiminin temel ilkeleri, insan kaynakları yönetimi, insan kaynakları yönetiminin temel ilkeleri, performans değerlendirme yöntemleri vb. konularına ilişkin yayımlayacağımız yazılarla yeni Türkiye’nin 2023 hedeflerine ulaşmasına katkı sağlamayı umuyoruz.

Bu sayımız, güncel bir konu olan “Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Denetim” ana temasıyla hazırlandı. Birinci makalemizde; cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine uygun “kamu denetimi modeli” önerisi getirilmiştir. İkinci makalemizde; cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçiş ile birlikte idari vesayet uygulamasının kendine nasıl bir yer bulacağı değerlendirilmiştir. Üçüncü makalemizde; Türk kamu mali yönetim sisteminde Sayıştay’ın değişen rolü ele alınmıştır. Dördüncü makalemizde; iç denetimin insan kaynakları yönetimi üzerindeki etkileri belirlenmeye çalışılmıştır. Beşinci makalemizde; Türkiye ve İngiltere bağlamında bütçe hazırlama süreci karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. Altıncı makalemizde; kamudaki iç denetçilerin seçiminde ve mesleki gelişiminde yetenek yönetimi kavramının önemi üzerinde durulmuştur. Yedinci makalemizde; idari yargı kararları ışığında kamulaştırmasız el atma sorunu üzerinde durulmuştur. Sekizinci makalemizde; kamudaki iç denetçilerin kurumsal risk yönetimine katkılarını irdeleyen çalışmanın ilk bölümüne yer verilmiştir.

Dergimizin 17. sayısının, tüm okurlarımız için yararlı olmasını diliyoruz. “Kurumsal Risk Yönetimi” ana temalı 18. sayımızda hem göndereceğiniz yazılar hem de yayımlayacağımız yazılar ile görüşmek dileğiyle esen kalın.

# İÇİNDEKİLER

Derleme

Emre SAYGIN / Tahsin YAMAK

5

**Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde İdari Denetim: Kamu 'Denetişim' Modeli**

*(Administrative Audit in Presidential Government System: Public 'Corporate Audit' Model)*

Derleme

Ziya ALP

55

**Türkiye ve İngiltere Örneğinde Bütçe Hazırlama Süreçleri ve Mukayesesi**

*(Budget Preparation Process and Comparative within Example Turkey and England)*

Derleme

İbrahim Halil GÜZEL

19

**Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde İdari Vesayet ve Yerel Yönetimlerde Denetimin Etkinliği**

*(Effectiveness of Auditing and Administrative Tutelage in Local Administrations at Presidential System)*

Derleme

Mehmet Hilmi KOÇ

66

**İç Denetçilerin Mesleki Gelişiminde Yetenek Yönetimi Yaklaşımı**

*(Talent Management Approach in Professional Development of Internal Auditors)*

Derleme

Mehmet İPEK

31

**Türk Kamu Mali Yönetim Sisteminde Sayıştayın Değişen Rolü**

*(The Changing Role of Court of Accounts in the Turkish Public Financial Management)*

Derleme

Sinan SİĞVA

76

**İdari Yargı Kararları Işığında Kamulaştırmaz El Atma Sorunu**

*(According To The Administrative Judicial Decisions The Implementation Of Confiscating Without Expropriating)*

Derleme

Öner SAMAT

41

**Kamu İç Denetiminin İnsan Kaynakları Yönetimine Etkileri**

*(Effects of Public Sector Internal Audit on Human Resource Management)*

Araştırma

Maşuk Cahit UYSAL

85

**Kamu Kurumlarında Kurumsal Risk Yönetimi Ve Risk Odaklı İç Denetim: İç Denetçiler Üzerine Bir Araştırma - I**

*(Enterprise Risk Management And Risk Focused Internal Audit In Public Institutions: A Model Proposal - I)*

# CUMHURBAŞKANLIĞI HÜKÜMET SİSTEMİNDE İDARİ DENETİM: KAMU 'DENETİŞİM' MODELİ

## (ADMINISTRATIVE AUDIT in PRESIDENTIAL GOVERNMENT SYSTEM: PUBLIC 'CORPORATE AUDIT' MODEL)

Emre SAYGIN\* / Tahsin YAMAK\*\*

### ÖZET

Türk idare teşkilatı içerisinde denetim faaliyetinin mevcut yapısı, bir yanıyla gelenekten beslenen diğer tarafıyla modern yönetim tekniklerine adapte olma gayreti gösteren ikircikli bir görünüm arz etmektedir. Hâlihazırdaki durum denetim birimleri arasında görev-yetki karmaşasına/çakışmasına neden olması yanında, aynı zamanda kamu idarelerinin hizmet üretme/sunma süreçlerinin hukuka aykırılık, kaynak israfı, suistimal ve sair risk unsurlarını da içeren bir metot dâhilinde gözden geçirilerek elde edilen bulgular doğrultusunda yeniden tasarlanmasına da mani olmaktadır. Bu bağlamda Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçiş süreci de, her alanda olduğu/olacağı gibi, Türkiye Cumhuriyeti'nin küresel vizyonuyla uyumlu bir yönetim kapasitesi inşa edilebilmesinin kritik bir unsuru olarak, yetkin denetim profesyonellerinden müteşekkil etkin bir denetim faaliyeti oluşturulabilmesi bakımından önemli bir fırsat olarak

görölmektedir. İşte bu çalışmada, "kamu denetişim modeli" olarak adlandırılan sistem kapsamında öncelikle denetim faaliyetinin tematik/işlevsel bir üst norm ile düzenlenmesi ve bu düzenlemenin uygulama safhasına aktarılması ile etkin bir şekilde yürütülmesini gözetecek ve koordine edecek bir üst kurulu teşkilatlandırılmasının önemine vurgu yapılmaktadır. Bilahare hem zikredilen üst kurulun ve hem de kamu idarelerinde oluşturulacak denetim sisteminin kurgusal ve fonksiyonel yapısına yer verilmekte; bu doğrultuda mevcut "ikircikli" yapının iyileştirilmesi-ne ilişkin öneriler getirilmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi, İdari Denetim, Küresel Trendler, Denetişim.

**JEL Kodlaması:** F01, H83.

### ABSTRACT

*The current structure of the audit activity within the Turkish administrative organization presents an indecisive view, with one end aimed at adapting to the modern management techniques, while being fed from the tradition. In addition the current situation causes the task-authority complexity/conflict between audit units, and at the same time, it prevents to control -by a method that includes the illegal, resource waste, abuse and other risk factors- of the public service producing/presenting process. In this context, the transition to a presidential system of government, like that/will be in all areas, being able built a management capacity consistent with global vision of the Republic of Turkey as a critical element, competent supervision composed of professionals an effective audit activity is seen as an opportunity to be created. In this study, under the name of*

*"public corporate audit model", it is emphasized the importance of organizing a supervisory board that will supervise and co-ordinate the supervision of the supervisory activity with a thematic/functional supreme norm and the effective implementation of this regulation. The fictional and functional structure of the supervisory system, which will be formed in the above-mentioned upper body and public administrations, suggestions for the rehabilitation of the present biased structure are introduced in this direction.*

**Keywords:** Presidency Government System, Administrative Audit, Global Trends, Corporate Audit.

**JEL Classification:** F01, H83.

\*) Dr., İç Denetçi (CGAP), Bayrampaşa Belediyesi, sayginemre@gmail.com, Yazı Gönderim Tarihi: 29.03.2018, Yazı Kabul Tarihi: 09.04.2018

\*\*) Dr., İç Denetçi (CGAP), Bayrampaşa Belediyesi, tahsinyamak@gmail.com



## 1. GİRİŞ

**Denetim** kavramı, oldukça canlı ve muhteviyatı dinamik bir terim olarak özü itibarıyla, herhangi bir işin gereklerine uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini kontrol etmek anlamına gelmekte ve veri bir yönetim faaliyetinin ana unsurlarından birisini ifade etmektedir. İşte bir bütün olarak kamu yönetimi de, gerek devlet gerekse kamu tüzel kişiliğini haiz birçok yönetsel organizasyon marifetiyle ve kamu kaynağı sarf ederek, farklı zaman ve/veya zeminlerde değişik nitelikte birçok kamu hizmeti üretilmesi/sunulması sürecini ifade etmektedir. Kuşkusuz bütün bu karmaşık ve gelişmiş yönetsel ve operasyonel faaliyetler bütünü, gerek makro ölçekte gerekse kurumsal ölçekte sınırları belli, katma değer üreten, etkin bir denetim faaliyetini de gerekli kılmaktadır.

Türk idare geleneğinde denetim faaliyetinin, yakın döneme kadar ağırlıklı olarak **teftiş kurulu** olarak bilinen, genel olarak ilgili kamu idaresinin<sup>1</sup> en üst idari/siyasi amirine bağlı olarak ve onun adına her türlü iş ve işlem üzerinde ya da personel hakkında teftiş, inceleme, araştırma, soruşturma yapma yetkisine sahip olan birimler eliyle yürütüldüğü bilinmektedir. Bir yanıla köklü gelenekten beslenen ve diğer yanıla ise idare içerisinde yönetici yetiştirme okulu olarak bilinen teftiş kurulları, özellikle kamu yönetimi paradigmasının ciddi değişikliğe uğradığı küreselleşme süreci ile birlikte gelenekle modern denetim metotlarını harmanlamak hususunda muhafazakâr davranmış ya da eksik kalmışlardır. Bu durum yönetim ile denetim arasındaki bağın gevşemesine, ilişkilerin katılaşmasına ve konumuz özelinde teftiş kurullarının içe kapanık bir hale bürünerek görev alanlarında sert ve reaksiyoner davranmalarına yol açmıştır.

Nihayet, Türk siyasal hayatındaki en kapsamlı dönüşüm hamlelerini gerçekleştiren AK Parti hükümetleri döneminde, kamu yönetiminin her alanında olduğu gibi denetim faaliyetinde de bahse konu olumsuz görünümü ıslah edecek kapsamlı ve uluslararası standartlar ile uyumlu bir yapı teşekkül ettirilmeye çalışılmış, ancak bu süreç dönemin Cumhurbaşkanını Ahmet Necdet Sezer'in ilgili kanunu T.B.M.M.'ye geri göndermesi ile akamete uğramıştır. Ne var ki bu

durum siyasal iradenin kararlılığına ket vuramamış; ilerleyen yıllarda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte hem yönetim ve hem de denetim (ya da daha kapsamlı bir kavram olarak kontrol) süreçleri ve paradigması küresel trendlerle ve uluslararası standartlarla uyumlu olacak şekilde yeniden tanzim edilmiş, bu kapsamda **iç denetim birimleri** kamu idarelerinin organizasyon şemalarında görünür olmaya başlamıştır. Ve fakat *def-i mefasit celb-i menafiden evladır*<sup>2</sup> kaidesine aykırı olarak "mecburen" girişilen bu hamle, denetim faaliyetinin ıslahından ziyade daha da karmaşık ve etkin olmayan bir yapıya evrilmesine neden olmuş; bu haliyle denetimin idare nezdinde beklenen katma değeri ortaya koymasına engel olduğu gibi denetim profesyonelleri<sup>3</sup> arasında mesleki taassup oluşmasına, iş ilişkilerinin zedelenmesine ve yer yer yönetim kademelerinde de yer almak suretiyle yönetimi desteklemesi beklenen denetim birimlerinin<sup>4</sup>, yönetim nezdinde sorun çıkaran personelden müteşekkil birimlere dönüştüğü algısına sebebiyet vermiştir.

Denetim alanına ilişkin bu girift ve kısır döngünün ciddi şekilde dönüştürülebilmesi için şimdilerde bambaşka bir fırsat ortaya çıkmıştır. 16 Nisan 2017 tarihinde gerçekleştirilen halkoylaması neticesinde, Türkiye Cumhuriyeti'nin yönetim sisteminde köklü bir değişiklik gerçekleştiren anayasa değişikliği teklifi milletten kabul görmüştür. **Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi olarak** adlandırılan yeni yönetim modelinde yürütme yetkisi Cumhurbaşkanlığı Makamı'nda toplanmış ve uygulamanın 3 Kasım 2019 tarihinde<sup>5</sup> yapılacak Cumhurbaşkanlığı ve T.B.M.M. seçimleri sonrasında hayata geçmesi öngörülmüştür. Bu değişikliğin Türk siyasal, sosyal ve ekonomik hayatı üzerinde önemli etkiler ortaya çıkardığı kadar kamu yönetimi alanında da kapsamlı bir dönüşümü tetiklemesi beklenmektedir.

Bu süreçte, yürütme erki içerisindeki idari denetim sisteminin de, çözüm bekleyen kronik sorunlarından kurtarılması suretiyle, kamu kaynaklarının etkin kullanımını gözetecek, kamu yönetiminde şeffaflık ve hesap verilebilirliğin tesisine katkı sağlayacak şekilde yeniden teşkilatlandırılmasına yönelik öneriler geliştirilmesi bu çalışmanın temel motivasyonunu oluş-

1) Türk idari teşkilatında yer alan her türlü organizasyonel yapı, kavram kargaşasına ve kelime karmaşasına sebebiyet vermemek amacıyla, burada "kamu idaresi" olarak anılmıştır.  
2) Konumuz özelinde, faydalı olanı inşa etmekten önce zararlı/yıkıcı olanı gidermenin önemine vurgu yapmaktadır.  
3) Çalışma süresince kullanılan "denetim profesyonelleri" ifadesi müfettiş, iç denetçi ve sair unvanlı denetim meslek personelini kapsamaktadır.  
4) Çalışma süresince kullanılan "denetim birimleri" ifadesi teftiş kurulu, iç denetim birimi ve sair denetim organizasyonlarını ifade etmektedir.  
5) Her ne kadar Geçici Madde 21'de bu tarih zikredilmişse de, daha sonra Türkiye Büyük Millet Meclisi, 27'nci Yasama Dönemi milletvekili genel seçimi ve Cumhurbaşkanlığı seçiminin 24 Haziran 2018 tarihinde yapılmasını kararlaştırmıştır.



turmaktadır. Bu çerçevede öncelikle, Türk denetim sisteminin hâlihazırdaki durumunun kısaca ortaya konulması, sonrasında siyasal iradenin, teftiş geleneğinin ve iç denetim camiasının mevcut yapının ıslahına dair görüşlerin ana başlıklar halinde aktarılması ve nihayet **kamu denetim modeli** adı altında yönetim için etkin bir izleme, güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak denetim alanındaki düalist yapının ıslah edilmesine yönelik öneriler getirilmesi hedeflenmektedir.

Bu öneri geliştirilirken, denetimin amaçsallaştırılmaktan ziyade yönetimin etkin bir izleme aracı olarak teşkilatlandırılması ve literatürde yer alan araştırmalardan farklı olarak kavramlar arası anlam farklılıkları ya da etimolojik incelemelere girilmemesi, tarihi perspektife dayanan sabit görüşlere ve/veya herhangi bir mesleki taassuba bağlı kalınmadan mevcut yapının sorunlu alanları tespit edilerek gerek kurum- içi denetim faaliyeti gerekse denetim faaliyetinin gözetim ve koordinasyonunu sağlayabilecek pratik/uygulanabilir öneriler getirilmesi, çeşitli dünya ülkelerinin kendilerine has denetim yapılarını detaylı şekilde açıklamaktan ziyade denetimde küresel trendlere odaklanılması ve nihayet dönüşümün ana aktörü olan Ak Parti'nin ve yeni Türkiye'nin 2023, 2053 ve 2071 vizyonlarını massedebilecek/taşıyabilecek bir denetim modeline dair tavsiyeler geliştirilmesi bu çalışmanın önemini ve özgün yanını ortaya koymaktadır.

Son olarak, yeni yönetim modeli çerçevesinde idarenin idareyi denetlediği iç mekanizmalar tetkik edileceğinden, organizasyonel anlamda mükellef, müşteri, üçüncü kişi, vesayet denetimi ve dış denetim faslı ile fonksiyonel olarak siyasi denetim, vesayet denetimi, yargı ve kamuoyu denetimi fasıllarına çalışma kapsamında değinilmeyeceğini de belirtmekte fayda görülmektedir.

## 2. TÜRK İDARİ TEŞKİLATI VE DENETİM FAALİYETİNİN ALANI

Genel olarak Türk idari teşkilat yapısı, merkezi yönetim ve yerinden yönetim esasları dâhilinde devlet başkent teşkilatı (ve taşra teşkilatı), yardımcı (bağlı,

ilgili, ilişkili) kamu idareleri ve mahalli idareler ile hizmet yönünden yerinden yönetim kurumlarından oluşmaktadır.<sup>6</sup> Bu yapı içerisinde, gerek devlet tüzel kişiliğini haiz başkent teşkilatı, gerekse ayrı birer kamu tüzel kişiliği bulunan mahalli idareler ve hizmet yönünden yerinden yönetim kurumlarında denetim mekanizması, ana hatlarıyla teftiş kurulu/denetim hizmetleri/ rehberlik ve denetim başkanlıkları/müdürlükleri ile iç denetim birimleri/birim başkanlıkları olarak iki ana fazdan oluşmaktadır.

Esasen Türk devlet teşkilatında idari denetim fonksiyonu, modern bürokrasinin teşekkülünden bu yana teftiş kurullarınca icra edilmiş olsa da bu yapı, özellikle Ak Parti'nin iktidar olmasından sonra muhtelif zamanlarda, çeşitli reform çalışmaları doğrultusunda hem yetki alanı hem de uygulamadaki işlevselliği bakımında önemli değişikliklere uğramıştır. Öyle ki, 2003 yılında, *"katılımcı, saydam, hesap verebilir, insan hak ve özgürlüklerini esas alan bir kamu yönetiminin oluşturulması; kamu hizmetlerinin adil, süratli, kaliteli, etkili ve verimli bir şekilde yerine getirilmesi için merkezi idare ile mahalli idarelerin görev, yetki ve sorumluluklarının belirlenmesi; merkezi idare teşkilatının yeniden yapılandırılması ve kamu hizmetlerine ilişkin temel ilke ve esasları düzenlemek"* maksadıyla hazırlanıp T.B.M.M.de kabul edilerek yasalaşan 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun ile kamu idarelerinin teşkilat yapılarında teftiş kurullarına yer verilmemesi ve denetim fonksiyonunun *"iç denetim elemanları"* tarafından icra edilmesi öngörülmüşse de,<sup>7</sup> bu uygulama, anılan kanunun dönemin Cumhurbaşkanı tarafından geri gönderilerek kadük kalması neticesinde hayata geçememiştir.

Bilahare, 5018 sayılı Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte, *"idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak"*<sup>8</sup> maksadıyla iç kontrol sisteminin kurulması yönündeki irade doğrultusunda, her bir kamu

6) Türk idari teşkilatında yer alan her türlü organizasyonel yapı, kavram kargaşasına ve kelime karmaşasına sebebiyet vermemek amacıyla, çalışmanın ilerleyen kısımlarında "kamu idaresi" olarak anılacaktır.  
7) Başbakanlık (2003), Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısı, Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: 2, Ankara, (çevrimiçi: <http://www.igb.gov.tr/Kutuphane/10%202003%20KYYY%20II.pdf>, Erişim: 22.11.2017), s.11.  
8) Bkz. *Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği*, (çevrimiçi: <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Asp?MevzuatKod=9.5.11799&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=i%C3%A7%20kontrol>, erişim: 21.12.2017).

idaresinde üst yöneticisi adına hukuka uygunluk, sistem, bilgi teknolojileri, mali ve performans denetimi fonksiyonu iç denetim birimlerine tevdi edilmiştir. İlerleyen süreçte, bakanlıklar ve diğer kamu idarelerinin özel teşkilat kanunlarında yapılan köklü değişiklikler esnasında, unvan farklılaştırması dışında teftiş kurulu/denetim hizmetleri/rehberlik ve denetim bakanlıklarının yetki alanları herhangi bir şekilde daraltılmamıştır.<sup>9</sup> Ayrıca belediyelere ilişkin kapsamlı yasal değişiklikler getiren 5393 sayılı Belediye Kanunu'nda her ne kadar teftiş kurullarına yer verilmediyse de, diğer alt mevzuat doğrultusunda büyükşehir belediyeleri ve bağlı idareleri ile diğer belediyelerde fonksiyonel olarak teftiş kurulları da varlığını sürdürmeye devam etmiştir. Yine bu doğrultuda il özel idarelerine

ilişkin 5302 sayılı Kanunda da kurum-içi denetim faaliyetinin 5018 sayılı Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında yürütüleceği ifade edilmiştir.

Kamu idarelerinde teftiş kurulları ve iç denetim birimlerinin yerini gösteren Tablo 1 incelendiğinde, geleneksel denetim birimleri olan teftiş kurullarının, devlet yapılanmasının ana gövdesini oluşturan Başbakanlık ve bakanlık teşkilatları ile 2007 yılı sonrasında belediyelerin<sup>10</sup> önemli bir kısmında yer bulduğu görülmekte iken, Cumhurbaşkanlığı, TBMM idari teşkilatı, yargı kurumları, üniversiteler ve il özel idarelerinde bulunmadığı; diğer yandan 5018 sayılı Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile bağlı ve ilgili mevzuatı çerçevesinde oluş-

**Tablo 1.** Türk İdari Teşkilatında Teftiş Kurulu ve İç Denetimin Görünümü

	TEFTİŞ KURULU*	İÇ DENETİM*	İSTİSNAİ DURUMLAR
Cumhurbaşkanlığı	-	√	İç denetim ve teftiş kurulu yapılanmasından farklı olarak, özel bir yapılanması ve yetkileri bulunan, Devlet Denetleme Kurulu vardır.
TBMM	-	√	İç denetim birimi, TBMM idari teşkilatı olan Genel Sekreterliğe bağlıdır.
Yüksek Yargı Kurumları	-	√	Yargı kurumları olan Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay (ve Sayıştay) teşkilatlarında teftiş kurulu bulunmayıp, iç denetim birimleri öngörülmüştür. Ayrıca adalet hizmetlerine ilişkin görevleri bulunan Hâkimler ve Savcılar Kurulu bünyesinde teftiş kurulu ve iç denetim birimi yer almaktadır.
Başbakanlık	√	√	Başbakanlık Teftiş Kurulu'nun, Başbakanlık merkez teşkilatında denetim yetkisi bulunmamaktadır.
Bakanlıklar	√	√	---
Üniversiteler	-	√	---
Diğer Hizmet Yönünden Yerinden Yönetim Kurumları	√	√	---
İl Özel İdareleri	-	√	---
Büyükşehir Belediyeleri ve Bağlı idareler	√	√	---
Büyükşehir İlçe Belediyeleri	√	√	Teftiş kurulu ve iç denetim birimi, belli bir nüfus büyüklüğünü aşan büyükşehir ilçe belediyeleri ve il belediyelerinde vardır. Ancak işlem hacimleri dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından iç denetim birimi kurulabilmektedir.
İl Belediyeleri	√	√	Teftiş kurulu belli bir nüfus büyüklüğünü aşan büyükşehir ilçe belediyeleri ve il belediyelerinde vardır.
Diğer İlçe Belediyeleri	-	-	İşlem hacimleri dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından iç denetim birimi kurulabilmektedir.

\* Teftiş Kurulu ve İç Denetim Birimi'nin fiili varlığından ziyade, ilgili mevzuatta organizasyonel olarak öngörülmesi ve meslek mensubu kadrosu tahsis edilmesi husus dikkate alınmıştır.

Kaynak: İlgili kamu idarelerinin teşkilat kanunları, konuya ilişkin mer'î mevzuat ve çeşitli kamu idarelerinin internet sayfaları incelenerek tarafımızdan derlenmiştir.

9) Ancak, her bir kamu idaresinin kendisine has yapısı içerisinde bir takım farklılaşmalar bulunduğu bilinmektedir.

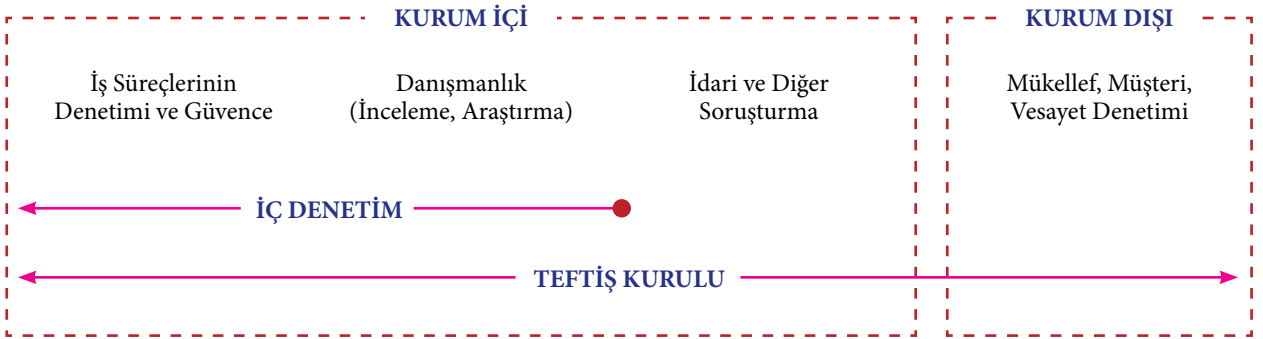
10) Bkz. *Belediye ve Bağlı Kuruluşları ile Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelik* ve Ekli cetveller, (çevrimiçi: <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Asp?MevzuatKod=7.5.11125&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=nor m%20kadro>, erişim: 21.12.2017).

turulan iç denetim birimlerinin, merkezi/yerel ya da yer yönünden/hizmet yönünden olmak üzere, neredeyse bütün kamu idareleri için öngörüldüğü anlaşılmaktadır.<sup>11</sup>

Gelinen noktada, kurum-içi idari denetime dair ikircikli<sup>12</sup> bir yapı olduğu aşıkâr olmakla birlikte, her iki denetim biriminin görev ve yetki bakımından birbirlerinden ayrıştıkları kısmi alanlara rağmen, esasen idarenin iş ve işlemlerinin, iş süreçlerinin denetimi/teftişi ana fonksiyonunun hangi birim tarafından yürütüleceği hususunda, en azından hukuki zeminde

muğlâklık bulunduğu (Bkz. Şekil 1) bilinmektedir. Bu durumda uygulamanın, çoğunlukla üst yöneticinin inisiyatifi, bazen de kurumsal kültürün sürükleyici etkisi gibi subjektif faktörler doğrultusunda şekillenmesi kaçınılmaz bir hal almaktadır.<sup>13</sup> Hatta bazı teftiş kurulunun aynı zamanda kurum dışına taşan mükellef, müşteri, üçüncü kişi ve vesayet denetimi gibi görevlerinin de bulunması, bunların yetkilerinin oldukça geniş bir alana yayılmasına neden olduğu görülmektedir.<sup>14</sup>

Şekil 1. Mevcut Durumda Denetim Birimlerinin Yetki Alanları



Kaynak: Tarafımızdan hazırlanmıştır.

### 3. MEVCUT DENETİM SİSTEMİNİN SORUNLARI VE ANA GÖRÜŞLER

Biraz evvel de bahsedildiği üzere mevcut denetim sisteminin ana problemini, kurumsal ve işlevsel olarak görev ve yetki alanı net olarak birbirinden ayrıştırılamamış iki farklı denetim biriminin bulunması oluşturmaktadır. Bu temel sorun, kamu idarelerinin her türlü kontrol süreçlerinin etkinliğinin izlenmesine ve kurumsal performansın değerlendirmesine yönelik kritik bir işlevi bulunan denetim faaliyetinin, aktörle-

rinin, çalışma usul ve esaslarının, aradan geçen uzunca bir vakitten bu yana herhangi bir yasal düzenleme ile netleştirilememiş olmasından kaynaklanmaktadır.<sup>15</sup> Öte yandan, denetim faaliyetinin hâlihazırdaki durumu, denetim birimleri arasındaki ayrışmanın derinleşmesine ve bu haliyle her iki denetim biriminin de, denetim faaliyetine bütünsel olarak odaklanamamalarından dolayı ilgili kamu idaresinin faaliyetlerine istenilen ölçüde değer katmak hususunda eksik kalmalarına neden olmaktadır.<sup>16</sup>

11) Belediyelerde denetimin türleri arasında iç denetim faaliyeti, 2005 yılında yürürlüğe giren 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 55 inci maddesinde de yer almaktadır. (çevrimiçi: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5393.pdf>, erişim: 21.12.2017).

12) Bu kelime, Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlüğü'nde "kararsız, mütereddit" şeklinde tanımlanan ikinci anlamında kullanılmıştır.

13) Hem teftiş kurullarının, hem de iç denetim birimlerinin yürüttükleri denetim faaliyetleri ve bu faaliyetlerin sonuçlarının takibine ilişkin subjektif yönetsel uygulamalar hakkındaki bulgular için bkz. Ö.Ö. Akbulut vd. (2012), *Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim*, Ankara: TODAİE, ss.701-702, 708, 711-712.

14) Ö.Ö. Akbulut vd. (2012), *a.g.e.*, s.697.

15) Kamu idarelerinde görev yapan kamu iç denetçileri özelinde yürütülen ve iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında karşılaşılan sorunların tespitine yönelik bulgular için bkz. Reşat Karcıoğlu ve Ersin Kurnaz (2017), "Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetlerinin Yürütülmesinde Karşılaşılan Başlıca Sorunların Tespiti: Kamu İç Denetçilerine Yönelik Bir Araştırma", *IGÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 2, ss.73-85; Ayrıca, Büyükşehir Belediyelerinde grevli kamu iç denetçileri özelinde yürütülen bir anket çalışmasında elde edilen benzer yöndeki sonuçlar için bkz. M. C. Arslan (2015), *İç Denetim-Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları*, 2. Baskı, İstanbul: Marmara Belediyeler Birliği Kültür Yayınları, s.217-268.

16) Detaylı bilgi için bkz. R. Akyel ve H.Ö. Köse (2010), "Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği", *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 466, ss.13-18.

Birbirini besleyen işbu sorunlar silsilesine karşın muhatap kesimlerin de açık bir perspektiflerinin bulunduğunu söylemek mümkün değildir. Şöyle ki, bürokratik yapının işleyişini hızlandırmayı ve kamu hizmetlerinin kalite seviyesini arttırmayı amaçlayan siyasal irade, bu niyetine karşı direnç gösteren kesimleri “bürokratik oligarşi” olarak nitelendirmekte; bu bağlamda “*hata bulma mantığı ağırlıklı denetim sonucunda yöneticiler iş yapamaz hale getirildikleri gibi, israf ve yolsuzluklara da herhangi bir çözüm üretilmemektedir. Denetimde keyfilik ve denetim sisteminin siyasi tercihler ile amaç dışı kullanımı da eklendiğinde denetim sistemi son derece sorunlu bir haldedir.*”<sup>17</sup> şeklinde ifade edilen ve bürokratik oligarşinin fazlasından birisi olarak algılanan denetim faaliyetine ilişkin mevcut problemlerin çözümünden ziyade, genel olarak denetim birimlerine olan mesafesini her daim itidalli bir noktada tutarak **kontrollü-pragmatist bir ilişkiyi** tercih etmektedir.

Konunun bir diğer muhatabı olan ve Türk bürokrasi geçmişinde önemli bir yeri bulunan teftiş kurulları, esasen geleneği merkeze alan ve bu doğrultuda iç denetimi “danışmanlık” faaliyetine hapsolmuş eklektik bir yapı olarak algılanmaktadır. Köklü geçmişleri ve (çoğu zaman fiili uygulamaya yansımaya bile) geniş yetki alanları ve görev tanımlarına yaslanan teftiş kurullarının görüşü, konunun en üst düzeyden muhatabı olan Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanı Mehmet Emin Baysa'nın son dönemdeki yeniden yapılanma tartışmaları ekseninde beyan ettiği, “idarede denetimsiz bir alan kalmaması”<sup>18</sup> şeklinde özetlenebilecek bir eksende kristalize olmakta ve iç denetim faaliyeti,

genellikle mali iş ve işlemlerin denetimi ile sınırlandırılmaktadır.

Diğer taraftan, Türk bürokratik yapısına son dönemde eklenmek suretiyle kendisine hukuki ve oldukça geniş bir denetim alanı öngörülen iç denetim camiası, mevcut denetim birimi olan teftiş kurullarının sert refleksleri karşısında, literatürde de sıkça zikredilen (reaktif-proaktif, hata odaklı-süreç odaklı, aralıklı-sürekli ve sair) teftiş-iç denetim karşılaştırmaları üzerinden kendisine mevzi kazanmaya gayret göstermektedir. Bu bağlamda her ne kadar uluslararası mesleki standartların ışığında bütünlük ve risk odaklı bir yönetim sisteminin parçası olarak idareye katkı sağlamak iddiasını öne çıkarmakta ise de, yasal uygunluk denetimine odaklanılarak çoğu defa siyasal irade tarafından da öncüllenen performans denetiminin ihmal edilmesi nedeniyle şeffaf ve hesap verilebilir yönetim anlayışına gerekli katkının sağlanamamış olması hususunun, iç denetim faaliyetini **korumacı-dışlayıcı bir alana** hapsedtiği değerlendirilmektedir.

Görülmektedir ki, esasen idarenin bir parçası olması ve bir taraftan siyasete veri sağlarken bir yandan da yönetimi desteklemesi beklenen denetim birimlerinin, her ne kadar **yapıcı denetim algısına** katkı sağlayabilecek bir takım unsurlar barındırıyorlarsa da, denetim faaliyetinin düalist yapısı ve ilgili birimlerin kendi iç sorunlarına odaklanmaları sebebiyle gerek teftiş kurulları gerekse iç denetim birimleri bağlamında, çoğu defa denetimi amaçsallaştıran ve yönetimden ayrı bir yapı görüntüsü veren **yıkıcı denetim algısına** (Bkz. Tablo 2) hizmet etmekte oldukları değerlendirilmektedir. Keza bu durum, içgüdüsel

**Tablo 2.** Denetim Faaliyetine Bakış Açısı

Denetim Paradigmaları	Denetimin 'Amaç'sallaştırılması		Denetimin 'Araç'sallaştırılması	
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Alanını Genişletmeye Çalışan</li> <li>- Gücünü Arttırmaya Odaklanan</li> <li>- Paydaşları Dışlayan</li> <li>- Uzmanlaşmayı Önemsemeyen</li> <li>- Mesleki Gelişime Kapalı</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Siyasetle Uyuşmayan</li> <li>- İdareye Karşı</li> <li>- Yönetimi Zolayan</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 'Yıkıcı' Denetim Algısı</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sınırları Net, Standartları Belli</li> <li>- Paydaşlara Önem Veren</li> <li>- Bütünsel Bir Sistemin Parçası</li> <li>- Uzmanlaşmaya Önem Veren</li> <li>- Mesleki Gelişimi Önceleyen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Siyasete Veri Sağlayan</li> <li>- İdareyle Uyumlu</li> <li>- Yönetimi Destekleyen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 'Yapıcı' Denetim Algısı</li> </ul>	

Kaynak: Tarafımızdan derlenmiştir.

17) Başbakanlık (2003), *a.g.e.*, s.81.

18) M. E. Baysa (2017), “Panel Konuşması: Cumhurbaşkanlığı Sisteminde İdari ve Yargısal Denetim: İdarenin İdare ve İdari Yargı Tarafından Dene-tlenmesi”, *Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde İdarenin Denetimi Çalıştay Raporu*, 25.05.2017, Ankara, s.61-67.

olarak denetim faaliyetinden arı kalmayı arzulayan bürokrasinin, denetim birimlerini dışlayarak ve denetim faaliyetinin sorunlarına kayıtsız kalmak suretiyle olabildiğince serbest/keyfi (ve hatta suiistimale yol açabilecek şekilde) hareket etme motivasyonunu perçinlemektedir.

#### 4. CUMHURBAŞKANLIĞI HÜKÜMET SİSTEMİ VE DENETİMDE KÜRESEL TRENDLER

Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi, Türkiye Cumhuriyeti'nin uzun bir dönemden bu yana uygulamakta olduğu yönetim modeli olan parlamenter hükümet rejiminin terk edilmesi anlamını taşımaktadır. Bu değişim süreci ile birlikte, konumuz özelinde, idarenin daha şeffaf ve hesap verebilir yapıya kavuşmasının öncelikli amaçlardan birisi olduğu ifade edilmektedir. Şeffaf ve hesap verebilen bir idare anlayışının yerleşmesinin vazgeçilmez araçlarından birisinin de, etkin bir denetim faaliyeti olduğu hususunda şüphe bulunmamaktadır. Yargısal, siyasal ve sair denetim faaliyetleri bir tarafa bırakılacak olursa, değişen hükümet sistem ve idare teşkilatı ile birlikte idari denetim faaliyetinin de Türkiye Cumhuriyeti'nin vizyonuyla uyumlu bir kurumsal kapasiteye ve işleyiş yapısına kavuşturulacağına dair muhtelif çalışmalar yapılacağı ve çeşitli öneriler getirileceği muhakkaktır.<sup>19</sup>

Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçiş sürecinin idarenin büyük bir dönüşümü tetiklemesi, yeni yönetim sisteminin kurumsal dönüşüme dair irade ve motivasyonunun yüksek olması ve yeniden teşkilatlanma için yeterli zaman ve zeminin bulunması hususları nazarı itibara alındığında, çok başlı yapıdan kaynaklanan görev ve yetki karmaşasının giderilmesi suretiyle denetim faaliyetinin, yönetim için etkin bir kontrol ve izleme aracı olarak tanımlandığı, strateji geliştirme ve mali kontrol, dış denetim gibi paydaşlarla uyumlulaştırdığı, sınırları ve standartlarının açık şekilde belirlendiği, mesleki uzmanlaşma ve gelişimin öncelendiği bir yapıya evrilmesinin amaçlanması önem arz etmektedir.

Bu noktada, denetim birimlerinin zihinlerdeki tasnifinin fonksiyonel/işlevsel unsurlardan ziyade kurumsal/organizasyonel yapılar ekseninde tartışılması en büyük problemi oluşturmaktadır. Öyle ki bu münakaşalar, denetim alanındaki teftiş kurulları ve iç denetim birimlerinin icra ettikleri görev alanlarının çakışan noktalarını gidermeyi değil, diğer denetim birimini ya görmezden gelmek ya da kendi çatısı altına almak şeklindeki savlar arasında sıkışıp kalmaktadır. Her anlamda küresel aktör olma yolunda ilerleyen Türkiye Cumhuriyeti'nin anılan kısır tartışmalar ile kaybedecek zamanı olmadığı açıktır. Bu nedenle yürütme erkinin iş ve işlemlerinin, idarenin stratejik amaç ve hedefleriyle uyumlu, bütünsel bir bakış açısı dâhilinde risk odaklı biçimde kontrolünü sağlayacak bir denetim organizasyonunun ve metodolojisinin oluşturulması kritik önem taşımaktadır.

Bu yapılırken öncelikle mevcut denetim birimlerinin kurumsal/organizasyonel konumları bir tarafa bırakılarak konunun özüne inilmeli ve gerek teftiş kurullarının gerekse iç denetim birimlerinin görev ve yetki alanları birbiriyle çakışmayacak ve çatışmayacak şekilde ayrılmalıdır.<sup>20</sup> Bu durumda nitelik ve çalışma standartları oluşturulmuş ve global alanda geçerli denetim metodolojisi sahip olan, çok farklı kurumsal yapılardaki kurum ve kuruluşlarda uygulanabilen, idareye değer katma fonksiyonu bulunan bütünsel, risk odaklı, esnek ve geçerli bir denetim türü olarak kabul gören iç denetim faaliyetinin<sup>21</sup>, Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi ile birlikte kamu idarelerinin iş süreçlerinin denetimi ve güvence hizmetleri ile her türlü inceleme ve araştırma çalışmalarını da kapsayacak danışmanlık faaliyetlerini yürütmesinin daha uygun olacağı değerlendirilmektedir. Kaldı ki iç denetim faaliyetinin ve iç denetçilik mesleğinin uluslararası alandaki temsil organı olan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (Institute of Internal Audit-İIA), yönetime değer katma fonksiyonunun sürdürülebilirliğini temin etmek amacıyla gerek küresel bölgesel ve yerel düzeyde, gerekse iş ve çalışma hayatında meydana gelen değişimleri ve yeni trendleri sürekli olarak takip ederek denetim faaliyetine dair uygulama önerilerini sürekli güncellediği göz önüne alındığında bu tercihin ne ölçüde isabetli olacağı daha iyi anlaşılmaktadır.<sup>22</sup>

19) Ş. Malkoç (2017), "Açılış Konuşması", *Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde İdarenin Denetimi Çalıştay Raporu*, 25.05.2017, Ankara, s.9-10.

20) M. C. Arslan (2015), *a.g.e.*, s.258.

21) Bkz. İIA (2017), *The International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*,

(çevrimiçi: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf>, erişim: 01.03.2018).

22) Bu gelişmeler, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından çeşitli tarihlerde yayımlanan raporlardan izlenebilmektedir. Bkz. İIA Global (2012), *Supplemental Guidance: The Role of Internal Auditing in Public Sector Governance*, 2. Basım, USA; İIA Global (2014), *Global Public Sector Inside: Independent Audit Committees in Public Sector Organizations*, USA; İIA Global (2016), *Global Perspektifler ve Anlayışlar: İç Denetimin Global Nabzi Kanalıyla Sunulan Yeni Trendler*, Sayı: 5, USA; İIA Global (2017), *Küresel Bakış Açılırları ve Anlayışlar: Yapay Zekâ - İç Denetim Mesleğine İlişkin Dikkate Alınması Gerekenler*, Özel Baskı, USA.



Öte yandan, ilk zamanlar, muhasebe iş ve işlemlerinin kontrolünün standartlarını düzenleme yönünde bir başlangıç aşaması bulunan, diğer bir ifade ile kontrol-temelli bir yapı üzerinden inşa edilen iç denetim mesleği de, ilerleyen dönemde küresel sistemde yaşanan dönüşümün devlet/hükümet yapılarında meydana getirdiği önemli dönüşümlerle birlikte, ilgi alanını kurumsal yönetim, risk ve kontrol faaliyetleri gibi hususlar olmak üzere, bir kurumun tüm faaliyetlerini kapsayacak bir denetim/güvence ve danışmanlık/rehberlik yapısına güncellenmiş bulunmaktadır.<sup>23</sup> Bu bağlamda iç denetimin, mali/finansal inceleme ve bilgi teknolojileri kontrollerinin çok ötesinde genişleyerek siyasi istikrarsızlıklar, siber saldırılar, savaş ve terör, iç çatışmalar, salgın hastalıklar, iklim değişikliği gibi **jeopolitik risk alanları** ile kurumsal **iş yapma kültürünün** dahi denetim alanı kapsamında dâhil etmiş olması, denetim faaliyetinde küresel trendlerin çitayı hangi noktaya taşıdığı hususunda fikir vermesi bakımından oldukça dikkat çekicidir.<sup>24</sup>

Yine aynı doğrultuda, teknoloji bakımından bir dizi önemli ilerlemeyi temsil eden **yapay zekâ uygulamaları** ve sair değişimin ortaya çıkardığı büyük bir hacme, çeşitliliğe, hız ve değişkenliğe sahip verilerden de (**büyük veriler**) istifade edilerek, kurumsal faaliyetlerin yönlendirilmesi, yönetilmesi ve izlenmesinde kullanılan yapı, süreç ve prosedürler de risk analizi-ne konu edilmekte, **risk odaklı denetim planlarına** alınmaktadır. Bütün bunlara ilave olarak, iç denetim faaliyeti, bilgi teknolojileri-temelli sistemlerde depolanan verilerin kayıp, tahribat, yetkisiz erişim ve kötüye kullanması risklerine karşı **siber güvenlik uygulamalarına** ilişkin kontrollerin önemine vurgu yaparak, kontrol ya da risk bazlı uygulamaları dahi aşacak şekilde kurumun stratejik öncelikleri ile uyuşan, kurumsal beklentileri anlayan ve karşılayan **güvenilir, teknolojiyi özümsemiş, donanımlı bir yönetim paydaşı ve güvenilir danışman** fonksiyonunu da üstlenmiş durumdadır.<sup>25</sup>

Bu çerçevede, Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçiş sürecinde idari denetim faaliyetinin denetim/güvence ve danışmanlık/rehberlik fasıllarının, hem ulusal düzeyde hem de kamu idaresi nezdinde kurumsal amaçlara ve hedeflere ulaşma noktasında, uluslararası standartlar dâhilinde işleyen, küresel trendlerle uyumunu güncel tutan, modern bilgi teknolojilerini denetim tekniklerine adapte etmiş bulunan iç denetim birimlerine tevdi edilmesi, teftiş kurullarının ise kurum içinde idari ve diğer soruşturma hizmetleri ile kurum dışından mükellef, müşteri, üçüncü kişi ve vesayet denetimine odaklanmalarının işlevsel olarak daha faydalı ve etkin olacağı mütalaa edilmektedir.

## 5. ÇATIŞMADAN UYUMA ETKİN BİR DENETİM SİSTEMİ: KAMU DENETİŞİM MODELİ

Çalışmanın başından beri vurgulandığı üzere Türk idare teşkilatı içerisinde denetim faaliyetinin, mevcut ikircikli durumunun ortaya çıkardığı sorunlar da nazarı itibara alınmak suretiyle, Türkiye Cumhuriyeti'nin 2023, 2053 ve 2071 vizyonlarının sunduğu hedeflere ayak uydurabilecek ve denetim alanındaki küresel trendlere de uyum sağlayabilecek, etkin bir yapıya kavuşturulması elzem görünmektedir. Literatür incelendiğinde, genel olarak teftiş ve denetim kelimelerinin etimolojisinin açıklanması, mevcut sistemin tarihi köklerinin irdelenmesi, bireysel ya da kurumsal düzeyde hazırlanmış muhtelif araştırmaların sistemin ıslahına dair tavsiyelerinin aktarılması ile yetinildiği,<sup>26</sup> buna karşılık denetim faaliyetine ilişkin ana aktör ve paydaşlar ile aktörler arası görev ve yetki çatışmalarını gidermeye matuf **bütünsel** yaklaşıma sahip bir çalışmaya rastlanılmamaktadır. Diğer yandan Alıcı, teşkilat yapılanmasının sadeleştirilmesi ve denetim kaynağının optimum kullanımını maksadıyla teftiş kurulları ve iç denetim birimlerinin yeniden ya-

23) L. Sawyer vd. (2016), *Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber-İç Denetimin Temelleri*, 1. Cilt, 6. Versiyon, 1. Baskı, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, s.5.

24) IIA Global (2015), *Global Perspectives and Insights: Jeopolitik ile Uğraşmak*, Sayı: 1, USA, s.6-9; IIA Global (2016), a.g.e., s.6.

25) IIA Global (2016), a.g.e., s.13; IIA Global (2017), a.g.e., s.1-6.

26) Kuşkusuz bu çalışmalarda oldukça önemli bilgiler ihtiva etmekte ve fakat yoğun bir bilgi aktarımından sonra bütünsel bir model önerisi ve geçiş metodolojisi içermemekte, bir kısım önerilerin sıralanması ile yetinilmektedir. Bu araştırmalardan bazıları için bkz. S. Yörüker (2004), "Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve", *TESEV Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı*, Ankara; Ö. Yüreklü (2015), "Kamu Yönetim Teftiş ve Denetim Sistemi ve Yeniden Yapılanması", *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 480, ss.257-288; H. Muratlı (2009), "Teftiş ve Denetim Esasları ile Diğer Ülkelerin Teftiş Kurulları Örnekleri Temelinde Teftiş Fonksiyonunun Geliştirilmesi Üzerine Bir İnceleme", *Kültür ve Turizm Bakanlığı Teftiş Kurulu Mesleki Değerlendirme Toplantısı*, 12-18 Nisan 2009, Antalya, (çevrimiçi: [teftis.kultur-turizm.gov.tr/Eklenti/27329,sunu.doc?1](http://teftis.kultur-turizm.gov.tr/Eklenti/27329,sunu.doc?1), erişim: 12.03.2018); Y. Tekin (2016), "Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Kamu Denetimi Model Önerisi", *Akademik Ombudsman*, Sayı: 5, ss.137-158; Yaşar Okur (2010), "Türkiye'de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme", Sayı: 158, ss.570-586; R. Akyl ve H.Ö. Köse (2010), a.g.m., ss.9-24.



pılandırılarak **denetim kurulu başkanlığı** adıyla tek çatı altında toplanmasının daha faydalı olacağını belirtmekte; anılan kurul altında görev yapacak denetim profesyonellerinin ayrı ayrı sertifikalandırılmak suretiyle bir kısmının denetim faaliyetini diğer kısmının ise soruşturma görevini ifa etmelerinin uygun olacağı hususunu da belirterek nispi bir model önerisi getirmektedir.<sup>27</sup>

Türkçe literatürde denetim faaliyetini çok yönlü olarak inceleyerek, mevcut durumun alan araştırmasına dayalı olarak saptanmasını amaçlayan kapsamlı bir araştırma, Türkiye Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü (TODAİE) tarafından yürütülmüş ve sonrasında kitap olarak yayımlanmıştır. Bu eserde teftiş kurullarının yaptığı denetimin bakanın siyasi sorumluluğuna ilişkin bir faaliyet olup, yönetimin bir parçası olan denetime denk düşmediği, bu denetimin aynı zamanda yasal uygunluk denetimine karşılık geldiği, teftiş kurullarının hem kurum-İçi denetimi hem de piyasa, sektör ve alan denetimini kapsayacak geniş yetkilere sahip bulunduğu, rapor ve raporlamaya ilişkin standartlarının bulunmadığı ve faaliyetlerin genel olarak soruşturma alanında yoğunlaştığı tespit edilmektedir. İÇ denetime ilişkin olarak ise doğrudan siyasi sorumluluktan ziyade yönetim sorumluluğuna denk düştüğü ve bu doğrultuda hizmetin denetimini değil, yönetimin bir parçası olarak sistem ve iş süreçlerini merkeze aldığı, mevcut yönetsel yapıyla uyumlu olmadığı, denetim plan ve programlarına bağlılığın yüksek düzeyde olduğu ve İÇ denetim faaliyetinin ağırlıklı olarak sistem denetimi odaklı yürütüldüğü bulgularına ulaşılmıştır.<sup>28</sup>

Elde edilen veriler doğrultusunda mevcut yapı dönüştürülürken, hâlihazırdaki denetim sisteminin kurumsal ataletle sebebiyet vermesi, çıktı kalitesini düşürmesi, mesleki gelişime ve güven duygusuna ket vurması gibi negatif yönlerinin de ortaya konulması, yeni sistemin ideale en yakın şekilde tasarlanabilmesi bakımından kritik önem taşımaktadır. Çalışma kap-

samında önerilecek kurgusal yapı **kamu denetişim<sup>29</sup> modeli** olarak adlandırılmaktadır. Bu bağlamda denetişim kavramı, literatürde unsurları ve ilkeleriyle ilk defa tarafımızdan, *yönetim faaliyetini içeren her seviyeden organizasyonun işleyişi sırasında ortaya çıkabilecek etkinlik sorunları, kontrol zafiyetleri, sustimal ve etik riskleri ile uyum problemlerine karşı, adil, şeffaf, katılımcı ve paylaşımcı bir yaklaşımla oluşturulacak önleyici düzenlemelerin, küresel trendler ve denetim metotlarıyla da uyumlu şekilde yerleşik değerler halini alarak kurumsallaşması ve hassasiyetle uygulanması*, şeklinde tanımlanmaktadır. Bu doğrultuda, denetişim kavramının İngilizce karşılığının da, içeriğini daha doğru tespit edecek şekilde "corporate audit" olarak kullanılmasının yerinde olacağı düşünülmektedir.

Bu doğrultuda, kamu denetişim modelinin birlikte/uyumlu çalışma, sürekli mesleki gelişim, değer katan/kaliteli hizmet üretme gibi zihni arka planının sarıh bir şekilde ortaya konulması, fonksiyonel bağımsızlığı güvence altına alabilecek kurumsal/organizasyonel konumları ile mali kaynaklarının açıkça tanımlanması, meslek mensuplarının hangi asgari koşullara sahip olmaları gerektiği, "uzmanlığa dayalı yetkinlik modeli" etrafında birim-İçi görev bölümlerinin ve katılımcı ekiplerin ne şekilde oluşturulabileceği ile yatay ve dikey kariyer yollarının açık tutulması gibi hususların dikkate alınması, uluslararası sertifikasyon, mesleki eğitim, lisansüstü eğitim, akademik yayın gibi sürekli mesleki gelişime dair alternatiflerin desteklenmesi doğru olacaktır. Diğer yandan, denetim faaliyetine ve denetim profesyonellerine ilişkin anılan muğlak alanların, kurumsal teşkilat mevzuatından başka, denetime dair tematik/işlevsel bir yasa ve/veya kararnameye konu edilmesi ve bu bağlamda denetim faaliyetine dair düzenlemelerin uygulanmasını gözetecek ve koordine edecek merkezi bir teşkilatın oluşturularak etkin ve siyasal iradeye veri sağlayacak şekilde çalışmasının temin edilmesi gerekmektedir.

27) O.V. Alıcı (2016), "Kamu Yönetiminde İÇ Denetim Mekanizmasının Reorganizasyonu", *Toros Üniversitesi İİSBF Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl: 3, Sayı: 5, ss.195-199.

28) Ö.Ö. Akbulut vd. (2012), *a.g.e.*, ss.695-720.

29) Denetişim kavramı, ilk olarak bir yüksek lisans tezinde [Bkz. Y. Okur (2006), *Türkiye'de Kamu Denetiminde Değişim Süreci ve Performans Denetimi*, Y. Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi S.B.E.] ortaya atılmış; bilahare Kamu İÇ Denetçileri Derneği tarafından yayımlanan Denetişim isimli derginin ilk sayısında "Denetişim: Ortak Akıl Harmanı" başlığıyla bir makaleye [Bkz. Y. Okur (2009), "Denetişim: Ortak Akıl Harmanı", *Denetişim*, Sayı: 1, ss.9-15] konu olmuş; nihayet aynı derginin ilerleyen sayılarında farklı bir çalışmada [Y. Sezer ve T. Kavakloğlu (2011), "Denetimin Denetişime Evrilmesi", *Denetişim*, Sayı: 6, ss.41-49] kullanılmıştır. Ancak, ilgili yüksek lisans tezinde denetişim kavramının neyi ifade ettiğine dair bir tanım ya da açıklamaya yapılmamış; tespit edilebilen dört farklı yerde "...yönetimin yönetişime evrildiği gibi denetim de denetişime evrilmiştir." ve benzeri ifadeler kullanılmıştır. Bununla birlikte Okur'un (2009) mezkûr makalesinde sadece, "Denetimin yapısındaki düalete geliştirilerek katılımla ortak akıl ortaya çıkarıp uygulamaya koyma denetişim olarak değerlendirilebilir." denilerek kavrama bir tanım getirilmeye çaba gösterilmiş; (literatürde rastlanılmayan) "auditance" kelimesi de, yönetişim kavramının İngilizce karşılığı olan "governance" kelimesinden türetilerek, denetişim kavramının İngilizcesi olarak kullanılmıştır. Öte yandan, Sezer ve Kavakloğlu (2011) nun makalelerinde ise kavramın neyi ifade ettiğine dair bir tanıma yer verilmediği görülmüştür.

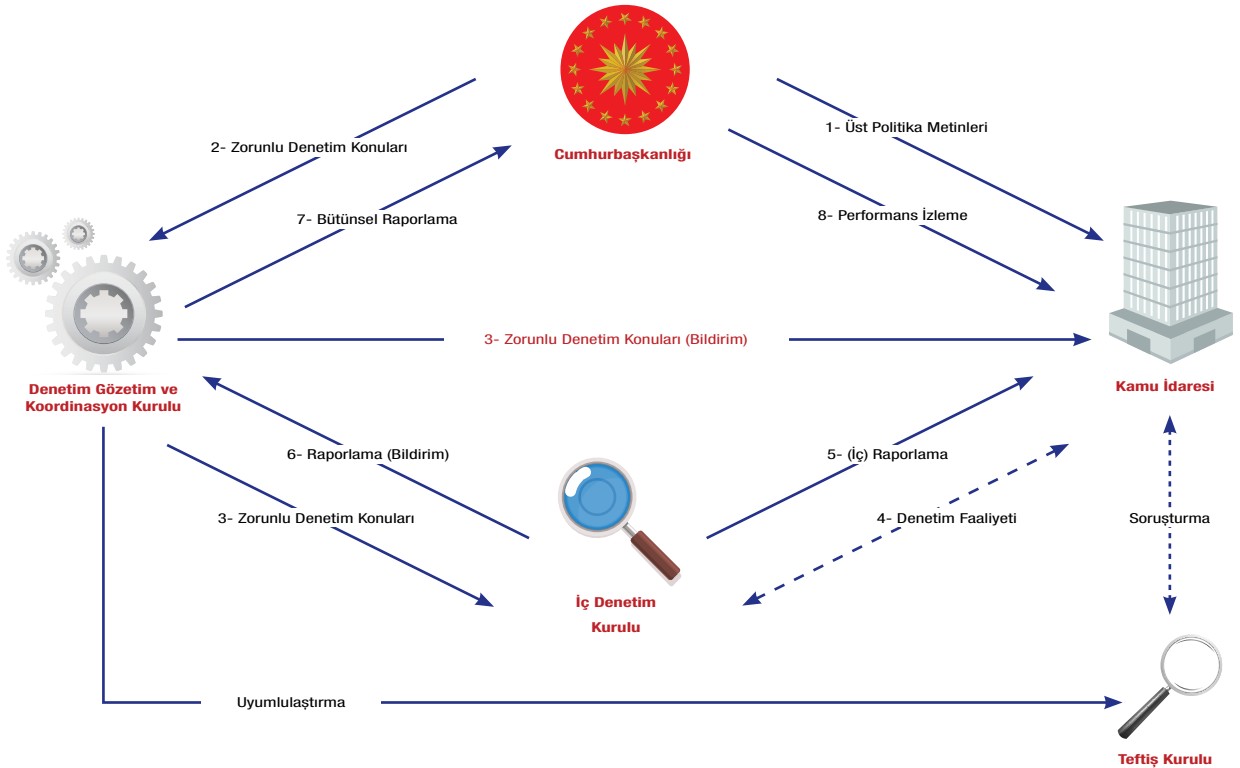
Bu çalışma kapsamında önerilen tasarımdan da (Bkz. Şekil 2) izlenebileceği üzere kurum-içi idari denetim faaliyetine ilişkin dört ana aktör tanımlanmaktadır: i) Doğrudan halk tarafından seçilen, siyasi sorumluluğu bulunmakla birlikte Türk idare teşkilatının da başı konumunda olduğu cihetle stratejik yönetim politikalarını belirleme, yönlendirme ve izleme yetkisini haiz **Cumhurbaşkanlığı Makamı**, ii) Denetim faaliyetine ilişkin genel politika, standart ve prensipleri belirleyip bunların uygulanmasını kararlılıkla gözetip ve denetim birimleri ile denetim profesyonellerine dair konularda koordinasyon rolü üstlenen, Cumhurbaşkanlığı 'na bağlı **Denetim Gözetim ve Koordinasyon Kurulu**, iii) Türk idare teşkilatı içerisindeki (bakanlık, mahalli idare, üniversite ve sair) her düzeydeki **Kamu İdaresi**, iv) İlgili kamu idaresi içerisinde üst yönetime bağlı olarak teşkilatlanmış, fonksiyonel bağımsızlığı bulunan ve mesleki yeterlilik sahibi denetim profesyonellerinden oluşan denetim birimleri (**İç Denetim Kurulu ve Teftiş Kurulu**).

Bu tasarım dâhilinde, stratejik yönetim politikalarını belirleyen Cumhurbaşkanlığı Makamı, yönlendirici nitelik taşıyan (kalkınma planı, orta vadeli plan ve program, yıllık program ile sektörel ve tematik konu-

larda hazırlanan strateji metinleri gibi) üst politika belgelerini belirleyerek, ilgili kamu idareleri açısından bağlayıcı bir düzenleme haline getirmektedir. Bunun bir neticesi olarak, kamu idarelerinin görev ve faaliyet alanlarına ilişkin performanslarını bütünsel, sürekli ve karşılaştırılabilir bir metot dâhilinde izlemesi, Cumhurbaşkanlığı Makamı'nın halka karşı siyasi hesap verme sorumluluğu bakımından kritik bir önemi haizdir.

Cumhurbaşkanlığı Makamı'nın, her bir kamu idaresinin kendi görev alanı dâhilindeki iş süreçlerini üst politika metinleriyle tutarlı, etkin ve sistemli biçimde tanımlayıp tanımlamadığı ve hukuka uygun olarak yürütüp yürütmediği, kamu kaynaklarını etkin ve verimli şekilde kullanıp kullanmadığı hususlarını sürekli, disiplinli, uluslararası standartlarla uyumlu ve küresel trendleri yakalayabilecek özellikte bir denetim sistemi aracılığıyla izleyip değerlendirebilmesi amacıyla doğrudan kendisine bağlı bir **Denetim Gözetim ve Koordinasyon Kurulu** (Bkz. Şekil 3) teşekkül ettirmesi gerekmektedir. Bu kurul, bir taraftan mevcut sistemde Devlet Denetleme Kurulu ile Başbakanlık Teftiş Kurulu uhdesinde yürütülen özel denetim, özel inceleme, özel araştırma ve soruşturma faaliyetleriyle meşgul olmalı, diğer taraftan kamu

**Şekil 2.** Kamu Denetim Modelinde İdari Denetimin Genel Tasarımı



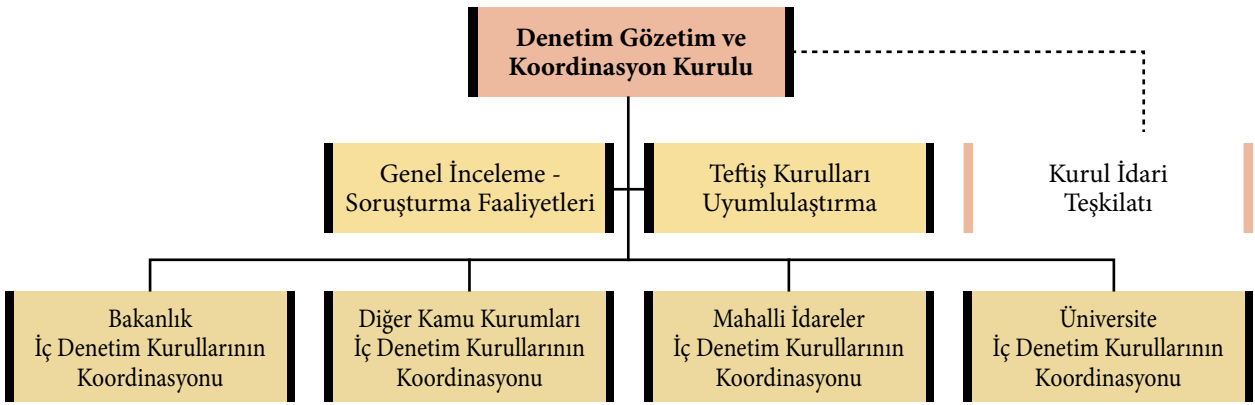
Kaynak: Tarafımızdan derlenmiştir.

idarelerindeki teftiş kurullarınca yürütölen idari soruşturmalar ve mükellef, müşteri, üçüncü kişi ve vesayet denetimlerinin uyumlulaştırması vazifesini icra etmeli, nihayet her bir kamu idaresi türüne ilişkin uzmanlaşmış daireler oluşturmak kaydıyla ilgili kamu idarelerindeki iç denetim faaliyetinin standardizasyonunu ve sürekliliğini sağlayacak tedbirleri almalıdır.

Bir sonraki adım olarak, denetim gözetim ve koordinasyon kurulu öncülüğünde, her bir kamu idaresinde iç denetim ve teftiş kurulu organizasyonlarına ait görev tanımları, hiçbir çakışmaya mahal bırakmayacak

ve kurumların inisiyatifine de bırakılmayacak şekilde üst bir düzenlemeye konu edilmelidir. Öyle ki daha önce değindiğimiz (Bkz. Şekil 1) yetki çakışması; kurum-içi iş süreçlerinin (taşra teşkilatı ve bağı, ilgili, ilişkili idareler de dâhil) denetim ve güvence faaliyetleri ile her türlü inceleme ve araştırmayı içeren danışmanlık/rehberlik hizmetleri **İç Denetim Kurulu**'na bırakılıp, gerek kurum-içi idari ve ihtiyaç duyulan her türlü soruşturma hizmeti, gerekse mükellef, müşteri, üçüncü kişi ve vesayet denetiminin ise **Teftiş Kurulu** uhdesine alınması sayesinde net olarak (Bkz. Şekil 4) giderilmelidir.

Şekil 3. Denetim Gözetim ve Koordinasyon Kurulu'nun Kurumsal-Fonksiyonel Organizasyonu



Kaynak: Tarafımızdan derlenmiştir.

Şekil 4. Kamu Denetişim Modelinde Denetim Birimlerinin Yetki Alanı

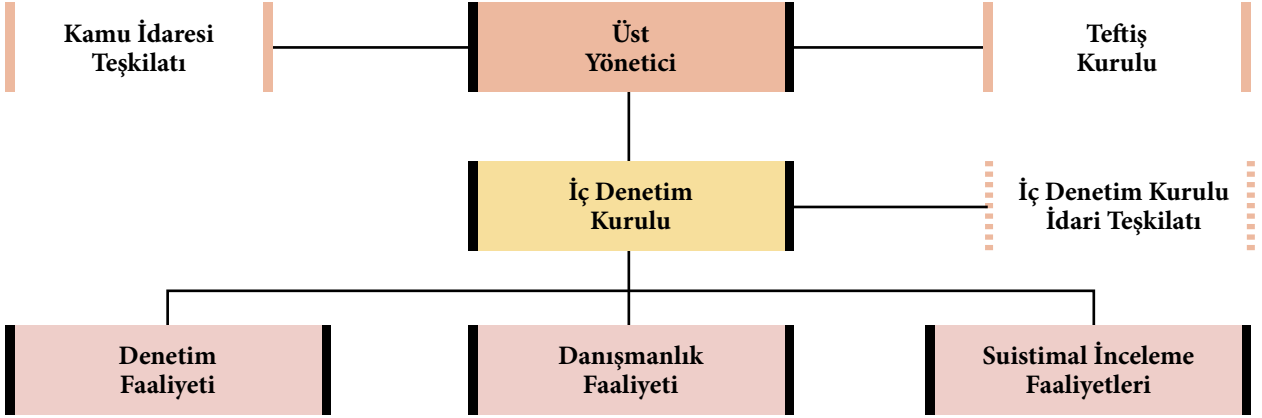


Kaynak: Tarafımızdan hazırlanmıştır.

Bu doğrultuda, kamu idareleri içerisinde organizasyonel olarak üst yöneticiye bağı olarak teşkilatlandırılan ve herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın **İç Denetim Kurulu Başkanlığı** olarak adlandırılan denetim birimlerinin, ilgili kamu idaresinin teşkilat yapısı, bütçe büyüklüğü ve sair özellikleri muvacehesinde denetim/güvence, danışmanlık ve suistimal inceleme alanlarında (Bkz. Şekil 5) uzmanlık alt-birimlerini ih-

tiva edebilmeleri sağlanmalıdır. Kuşkusuz anılan hususiyetleri bakımından daha dar kapsamlı kalabilecek iç denetim kurullarının da olabileceği bir gerçektir. Bunların da, istihdam edecekleri denetim profesyonellerinin çok yönlü, tecrübeli, yetkinliği yüksek kişiler olmasına özen göstermesi ve denetim faaliyetlerinde risk odaklı öncelikler tayin etmek hususunda bir kat daha dikkatli davranmaları isabetli olacaktır.

**Şekil 5.** İç Denetim Kurulu'nun Kurumsal-Fonksiyonel Organizasyonu



Kaynak: Tarafımızdan derlenmiştir.

Bu noktada vurgulanması gereken bir diğer önemli husus da, iç denetim faaliyetinin, başta Denetim Gözetim ve Koordinasyon Kurulu, Sayıştay, denetime ve denetim profesyonellerine ilişkin ulusal ve uluslararası meslek birliği olmak üzere tüm dış paydaşlar yanında üst yönetici, strateji geliştirme birimi, harcama birimleri, teftiş kurulu gibi iç paydaşlarla sürekli, sağlıklı ve yapıcı etkileşim halinde bulunmasının gerekliliğidir. Öyle ki her bir kamu idaresinde ana hizmet ve yardımcı hizmet birimleri gibi danışmanlık ve denetim birimleri de, entegre ve risk odaklı bir yönetim modelinin kritik bir unsuru olarak ilgili kamu idaresinin görev alanına ilişkin kamu hizmetinin en hızlı ve yüksek kalitede üretilmesi/sunulması sürecine, doğrudan destek vermek motivasyonuyla çalışmalıdırlar.

## 6. SONUÇ VE TAVSİYELER

Bu çalışmada, Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçiş sürecinde kamu yönetiminde gerçekleşecek dönüşüm kapsamında idari denetim modelinin, şeffaflık ve hesap verilebilirliğin tesisine en yüksek katkıyı sağlayacak şekilde yeniden teşkilatlandırılmasına yönelik öneriler geliştirilmesi amaçlanmış ve bu doğrultuda denetim camiasının esasen çok da yabancı olmadığı bir öneri detaylı ve görsel şekiller yardımıyla açıklanmıştır. **Kamu Denetişim Modeli**, mevcut denetim birimlerini merkeze alarak teftiş kurulları ve/veya iç denetim birimlerinin varlığı/yokluğu ya da birleşmesi/ayrı kalması gibi tartışmalara girmeden, hâlihazırdaki idari denetim birimlerinin görev ve yetki alanlarının netleştirilmesi metodunu esas al-

maktadır. Yine bu kapsamda kamu denetişim modeli oluşturulurken denetim faaliyeti, idareden ayrı bir yapı olarak görülmemiş, bütünlük ve risk odaklı bir yönetim modelinin kritik bir bileşeni olarak tahayyül edilmiştir.

Bu doğrultuda her bir kamu idaresinde iş süreçlerinin denetimi ve güvence faaliyetleri ile danışmanlık/rehberlik hizmetlerinin **İç Denetim Kurulu**; kurum-içi idari ve diğer soruşturma hizmetleri ile mükellef, müşteri, üçüncü kişi ve/veya vesayet denetimlerinin ise **Teftiş Kurulu** tarafından yürütülebilmesine matuf düzenlemelerin hayata geçirilmesi tavsiye edilmektedir. İç denetim kurullarında görev yapacak **kariyer kadro** meslek mensupları **kamu iç denetçisi** unvanıyla; teftiş kurullarında vazifeli olan kariyer ve/veya özel meslek (mülki idare amiri, hâkim-savcı, öğretmen vb.) mensupları ise kendi denetim alanlarını gösterecek şekilde **mülkiye/vergi/gümrük/maarif (...)** **müfettişi** unvanıyla istihdam edilmelidirler. Diğer yandan hem kamu iç denetçisi hem de müfettiş unvanını taşıyan kamu denetim profesyonellerinden uluslararası kabul görmüş yetkinlik kriterlerini sağlayanlarının, denetim birimleri arasında geçişlerine imkân verecek hukuki altyapının da oluşturulması fayda sağlayacaktır.

Bu bağlamda, **Cumhurbaşkanlığı Makamı**'na bağlı olarak teşkilatlandırılması tavsiye edilen ve esasen Devlet Denetleme Kurulu'nun yeni hükümet modeline uyum sağlayacak şekilde form değiştirilmiş halini ifade eden **Denetim Gözetim ve Koordinasyon Kurulu**'nun, bir yandan uzmanlaşmış daireler marifetiyile kamu idarelerindeki iç denetim faaliyetinin standardizasyonunu ve sürekliliğini sağlayacak tedbirleri

alması, diğer yandan ise kamu idarelerindeki teftiş kurullarınca yürütülen idari soruşturmalar ve mükellef, müşteri, üçüncü kişi ve vesayet denetimlerinin uyumlulaştırmasını sağlaması, denetim faaliyetinden beklenen faydanın sağlanabilmesi bakımından elzem gözükmektedir.

Bununla birlikte Denetim Gözetim ve Koordinasyon Kurulu'nun aynı zamanda Cumhurbaşkanlığı Makamı adına tüm kamu idarelerinde özel denetim, özel inceleme, özel araştırma, soruşturma ve uygun görülen sair faaliyetleri yürütecek bir **genel inceleme-soruşturma bürosu/daire**sini de ihtiva etmesi ve günümüzde bu görevi ifa eden Başbakanlık Teftiş Kurulu mensuplarının/mensuplarından bir kısmının, Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminde Başbakanlık Teşkilatı bulunmayacağından **kamu genel/yüksek müfettişi** gibi bir unvan altında, bu büroda/dairede vazifelendirilmesi de faydalı olacaktır.

Nihayet kamu denetişim modelinin sağlıklı olarak çalışabilmesi bakımından birkaç kritik hususu da aşağıdaki şekilde ifade edebiliriz:

- 1- Öncelikle, denetim faaliyetine ilişkin genel ilke, standart ve prensiplerin özel/tematik bir üst norm (Denetim Kanunu, Denetim Kararnamesi vb.) ile düzenlenmesi; bu çerçevede, her bir iç denetim kurulu ve teftiş kurulunun kendi kurumsal özellikleri çerçevesinde iç düzenlemelerini yapmalarına da imkân verilmesi gerekmektedir.
- 2- Kamu denetişim modelinde Devlet Denetleme Kurulu'nun mevcut halinden oldukça büyük bir teşkilat yapısına ve görev bütününe sahip olacak şekilde kurgulanan Denetim Gözetim ve Koordinasyon Kurulu'nda vazifelendirilecek personel, tecrübeli denetim profesyonelleri ve ilgili alanda akademik yetkinliği bulunanlardan arasından tercih edilmelidir. Kurul, aynı zamanda **denetimin denetimi** fonksiyonunun icrası bağlamında etkili bir **dış değerlendirme** faaliyetini de yürütmelidir.
- 3- İç denetim-teftiş kurulları arasındaki personel sayısı dengesi tersine çevrilerek veri denetim kaynağı, kurum faaliyetlerine doğrudan katma değer sağlamayan soruşturma hizmetlerinden ziyade iç denetim faaliyetlerine kaydırılmalıdır. Ayrıca denetim profesyonellerinin mesleki yetkinlikleri periyodik olarak değerlendirilmeli ve elde edilecek

sonuçlar, ilgili personelin çalışma motivasyonunda devamlılığı sağlayacak bir çıktıya dönüştürülmelidir.

- 4- Denetim faaliyetinin özel bir mesleki bilgi ve uluslararası kabul görmüş standartlar dâhilinde yüksek bir yetkinlik gerektirdiği hususu göz önüne alındığında, denetim faaliyetinde bulunmamış bir yöneticinin sorumluluğuna bırakılması riskini de bertaraf edecek şekilde, kamu idarelerinin denetim birimlerindeki **kurul başkanlığı** görevi mevcut iç denetim uygulamasında olduğu gibi kadro unvanı olmaktan çıkarılıp görev unvanı olarak görülmeli ve bu görev üst yöneticinin uygun göreceği yetkin denetim profesyonellerinden birisine tevdi edilmelidir.
- 5- Bütünsel yönetim sisteminin bir parçası olarak tasarlanan kamu denetişim modelinin etkin olarak çalışabilmesi için, kurum-ıç ve/veya kurum-dışı tüm paydaşların (özellikle dış denetim ve üst yönetici) denetim faaliyetini destekleyecek katılımçılığı ve paylaşımcılığı göstermeleri temin edilmelidir.
- 6- Denetim faaliyetlerinin, her seviyede/ölçekte organizasyonda çalışabilecek şekilde oluşturulmuş merkezi bir yazılım üzerinden yürütülmesi suretiyle, denetim kaynağının etkin kullanımı ve raporlama kolaylığı sağlanmalı; bu bağlamda, hâlihazırda iç denetim faaliyetinde kullanılan **İçDen** yazılımı soruşturma ve diğer denetim faaliyetlerinde de kullanılabilir şekilde geliştirilmelidir.
- 7- Günümüzde özellikle teftiş kurulu mensuplarının ulusal düzeydeki mesleki birliği olan Devlet Denetim Elemanları Derneği (DENETDE) genel başkanı ve yönetim kurulu üyelerinin müştereken kalem aldıkları çalışmalarında getirdikleri **Denetim Akademisi** önerisi dikkate alınmalıdır.<sup>30</sup> Fakat bu akademinin mezkûr makalede önerildiği şekliyle resmi bir makama bağlı olmadan kamu iç denetçileri ve müfettişleri kapsayan denetim alanına ilişkin sivil bir mesleki örgüt altında bulunması tavsiye edilmektedir. Öyle ki kurumsal ve maddi kapasite olarak kuvvetli olması elzem olan bu sivil yapı (**Türkiye Denetim Derneği/Vakfı** gibi), bir taraftan mesleki eğitim faaliyetini organize eder iken, diğer yandan da sivil bir yapı olmasının

30) A.A. Orkun, Ö. Yüreklı ve S. Gökçe (2016), "Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Yönetimsel Denetim Nasıl Olmalıdır?", *Akademik Ombudsman*, Sayı: 5, s.132.



verdiği avantajları kullanarak, denetim faaliyetine ilişkin mesleki problemlerin daha rahat tartışılabilirdiği ve her türlü önerinin serbestçe getirilebilirdiği ortak bir zemini sağlayabilecektir.

Son olarak, tavsiye edilen modelin uygulamaya geçirilmesi aşamasında bir takım özel durumlar sebebiyle kısmi uyum problemlerinin ortaya çıkabileceğine kuşku yoktur. Ancak karşılaşılabilecek küçük uyum ve uygulama sorunlarının dönüşüm iradesini engellemesine müsaade edilmeden bu kapsamlı sürecin kararlılıkla nihayete erdirilmesi, Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçiş aşamasında etkin ve küresel trendlerle uyumlu bir idari denetim modelinin kurulabilmesi bakımından önem taşımaktadır.

### Kaynakça

- 1) 5393 sayılı Belediye Kanunu.
- 2) 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.
- 3) AKBULUT Ö.Ö., H. M. Özgen, D. Fındık, Ö. Seymenoğlu ve O. Almış (2012). *Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim*. Ankara: TODAİE.
- 4) AKYEL, R. ve H.Ö. KÖSE (2010). "Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği", *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 466, ss.9-24.
- 5) ALICI O.V. (2016). "Kamu Yönetiminde İç Denetim Mekanizmasının Reorganizasyonu", *Toros Üniversitesi İİSBF Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl: 3, Sayı: 5, ss.185-200.
- 6) ARSLAN M. C., (2015), *İç Denetim-Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları*, 2. Baskı, İstanbul: Marmara Belediyeler Birliği Kültür Yayınları.
- 7) ATAMAN B., (2010). "Türkiye'de Kamu Denetimi ve Kamu Denetçilerine Bir Bakış", *Maliye Finans Yazıları*, Yıl: 24, Sayı: 87, ss.17-26.
- 8) Başbakanlık (2003). *Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısı*, Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: 2, Ankara, (Çevrimiçi: <http://www.igb.gov.tr/Kutuphane/10%202003%20KYYY%20II.pdf>, Erişim: 22.11.2017).
- 9) BAYSA M. E., (2017). "Panel Konuşması: Cumhurbaşkanlığı Sisteminde İdari ve Yargısal Denetim: İdarenin İdare ve İdari Yargı Tarafından Denetlenmesi", *Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde İdarenin Denetimi Çalıştay Raporu*, 25.05.2017, Ankara, ss.61-67.
- 10) *Belediye ve Bağlı Kuruluşları ile Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelik ve Ekli cetveller*, (çevrimiçi: <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.aspx?MevzuatKod=7.5.11125&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=norm%20kadro>, erişim: 21.12.2017).
- 11) IIA Global (2012). *Supplemental Guidance: The Role of Internal Auditing in Public Sector Governance*, 2. Basım, USA.
- 12) IIA Global (2015). *Global Perspectives and Insights: Jeopolitik ile Uğraşmak*, Sayı: 1, USA.
- 13) IIA Global (2016). *Global Perspektifler ve Anlayışlar: İç Denetimin Global Nabızı Kanalıyla Sunulan Yeni Trendler*, Sayı: 5, USA.

- 14) IIA Global (2014). *Global Public Sector Inside: Independent Audit Committees in Public Sector Organizations*, USA.
- 15) IIA Global (2017). *Küresel Bakış Açılımları ve Anlayışlar: Yayıncı Zekâ - İç Denetim Mesleğine İlişkin Dikkate Alınması Gerekenler*, Özel Baskı, USA.
- 16) *Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği*, (çevrimiçi: <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.aspx?MevzuatKod=9.5.11799&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=i%20C3%A7%20kontrol>, erişim: 21.12.2017).
- 17) KARCIOĞLU R. ve E. KURNAZ (2017). "Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetlerinin Yürütülmesinde Karşılaşılan Başlıca Sorunların Tespiti: Kamu İç Denetçilerine Yönelik Bir Araştırma", *İGÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 2, ss.67-88.
- 18) MALKOÇ Ş., (2017). "Açılış Konuşması", Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde İdarenin Denetimi Çalıştay Raporu, 25.05.2017, Ankara, s.9-13.
- 19) MURATLI H., (2009). "Teftiş ve Denetim Esasları ile Diğer Ülkelerin Teftiş Kurulları Örnekleri Temelinde Teftiş Fonksiyonunun Geliştirilmesi Üzerine Bir İnceleme", Kültür ve Turizm Bakanlığı Teftiş Kurulu Mesleki Değerlendirme Toplantısı, 12-18 Nisan 2009, Antalya, (çevrimiçi: [teftis.kulturturez.gov.tr/Eklenti/27329,sunu.doc?1](http://teftis.kulturturez.gov.tr/Eklenti/27329,sunu.doc?1), erişim: 12.03.2018).
- 20) OKUR Y. (2009). "Denetim: Ortak Akıl Harmanı", *Denetim*, Sayı: 1, ss.9-15.
- 21) OKUR Y., (2006). *Türkiye'de Kamu Denetiminde Değişim Süreci ve Performans Denetimi*, Y. Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- 22) OKUR Y., (2010). "Türkiye'de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme", Sayı: 158, ss.570-586.
- 23) ORKUN A. A., Ö. YÜREKLİ ve S. GÖKÇE (2016). "Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Yönetim Denetimi Nasıl Olmalıdır?", *Akademik Ombudsman*, Sayı: 5, ss.111-134.
- 24) SAWYER L. ve Diğerleri (2016). *Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber-İç Denetimin Temelleri*, 1. Cilt, 6. Versiyon, 1. Baskı, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- 25) SEZER Y. ve T. KAVAKLIOĞLU (2011). "Denetimin Denetim Evrilmesi", *Denetim*, Sayı: 6, ss.41-49.
- 26) TEKİN Y. (2016). "Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Kamu Denetimi Model Önerisi", *Akademik Ombudsman*, Sayı: 5, ss.137-158.
- 27) *The International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, (çevrimiçi: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf>, erişim: 01.03.2018).
- 28) YÖRÜKER S., (2004). "Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve", *TESEV Denetim Çalıştay İkinci Toplantısı*, Ankara.
- 29) YÜREKLİ Ö., (2015). "Kamu Yönetim Teftiş ve Denetim Sistemi ve Yeniden yapılanması", *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 480, ss.257-288.



# CUMHURBAŞKANLIĞI HÜKÜMET SİSTEMİNDE İDARİ VESAYET VE YEREL YÖNETİMLERDE DENETİMİN ETKİNLİĞİ

## (EFFECTIVENESS OF AUDITING AND ADMINISTRATIVE TUTELAGE IN LOCAL ADMINISTRATIONS AT PRESIDENTIAL SYSTEM)

İbrahim Halil GÜZEL\*

### ÖZET

Hükümet sistemine yönelik tartışmalar, Türkiye’de siyasetin gündeminde olan ana tartışma konularından birisi olmuştur. Tartışmalar özellikle, parlamenter sistemden kaynaklanan siyasal sorunların, başkanlık sistemi ile giderileceği konusunda yoğunlaşmaktaydı. 16 Nisan’da yapılan referandum ile Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi’ne geçilmiştir. Bundan sonraki tartışmalar özellikle 2018 yılında yapılacak olan idari ve yasal düzenlemeler konusunda kendini göstermektedir. Kamu yönetiminin vatandaşlara en iyi şekilde hizmet sunabilmesi ve kaynaklarını etkin, verimli bir şekilde kullanabilmesi için, etkili bir denetim sistemine ihtiyaç duyulmaktadır. Denetim bir taraftan idarenin hata yapmasını önlemeye çalışırken, diğer taraftan bir sorun ile karşılaştığı zaman idareye bu sorunların düzeltilmesi konularında yol gösteren bir kavramdır. Merkezden ve yerinden yönetim şeklin-

de örgütlenen idare, görevlerini ve sorumluluklarını yerine getirirken, önceden belirlenmiş kurallara göre belirli zaman dilimlerinde iç ve dış denetime konu olmaktadır. Bu çalışma kapsamında, öncelikle denetim kavramı ve türleri incelenmiş, Türkiye’de yasal düzenlemelerde idari vesayet kavramı ele alınmıştır. Parlamenter sistemden, cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçiş sonrasındaki dönemde, idari vesayet uygulamasının kendine nasıl bir yer bulacağı, herhangi bir değişikliğe ihtiyaç duyulup duyulmadığı soru(n)ları ele alınarak değerlendirmelerde bulunulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Yerel Yönetimler, Denetim, Yasal Düzenlemeler, İdari Vesayet.

**JEL Kodlaması:** G38, H11, H19.

### ABSTRACT

Discussions to government system, which has been one of the important discussion topics on the agenda of politics in Turkey. Specially, discussions concentrated on the political problems reason, because of the parliamentary system, which would be solved by the presidential system. The referendum held on April 16th passed the Presidential Government System. The following discussions are about specially in 2018 the administrative and legal regulations. An effective audit system is needed to ensure that public administration can provide the best possible service to its citizens and use its resources effectively and efficiently. As audit is made to prevent mistake and the other side encounters a problem, the administration is a concept that leads to the correction of these problems. The administration, organized in the

form of central and local administration, is subject to internal and external audit within certain time periods according to predetermined rules while fulfilling its duties and responsibilities. In this study, primarily examined concept and types of audit and the question of whether or not any change will be needed for administrative tutelage, application will take place in the post-transition period from the parliamentary system to the presidential government system.

**Keywords:** Local Governments, Audit, Legal Regulation, Administrative Tutelage.

**JEL Classification:** G38, H11, H19

\*) Dr., İstanbul Büyükşehir Belediyesi. ibrahimguzel44@gmail.com, Yazı Gönderim Tarihi: 18.03.2018, Yazı Kabul Tarihi: 24.03.2018

## GİRİŞ

Ekonomik, sosyal ve hukuksal alanda yaşanan değişimler, ülkelerin yönetsel yapılarında da değişikliğe gitmelerine sebep olmaktadır. Merkezi idareler ile yerel yönetimler arasındaki ilişkilerde değişimler yaşanmaktadır. Gerek Anayasamızda gerek belediyelere yönelik yapılan yasal düzenlemelerde, yerel yönetimler ile merkezi idare arasındaki denetim ilişkileri önemli bir yer tutmaktadır. Bu çalışmada özellikle, idari vesayete konu alan yasal düzenlemelere yer verildikten sonra, yeni yönetim sisteminde denetim konusuna yönelik değerlendirmelerde bulunulacaktır.

Başarılı bir denetim mekanizmasına her zaman ihtiyaç duyulmaktadır. Bunun sağlamak için de en önemli unsur denetimin etkili olmasıdır. Denetimin etkili bir şekilde yerine getirilmesi için denetim standartlarının önceden belirlenmiş olması gerekmektedir (Ergun, 2004: 114). Elbette başarılı bir denetim için sadece standartların belirlenmiş olması önem taşımakta ancak tek başına yeterli olmayacaktır. Özellikle yerel yönetimlerine yönelik yapılan denetimlerde, hukuka uygunluk önem taşımaktadır.

Kamu yönetiminde yaşanan değişime koşut olarak, yerel yönetimlerin önemi her geçen gün artmaktadır. Yerel yönetimler, demokratik yönetimler için vazgeçilmez birer yönetim birimi haline gelmektedirler. Demokrasinin yaygınlaştırılması ve güçlendirilmesi, toplumsal ihtiyaçların dengeli bir şekilde karşılanabilmesi için yerel yönetimlerin güçlendirilmesi gerektiği fikri öne çıkmaktadır. Ülkeler sahip oldukları tarihsel birikimleri, yönetim şekillerinin oluşmasında önemli bir etkiye bulunmaktadır. Bu sebeple kimi ülkelerde merkezi yönetimin ağırlığı kendini gösterirken kimi ülkelerde de yerel yönetimler daha ön plana çıkabilmektedir. Merkezi yönetimlerin üniter ya da federal bir yapıda olmaları, yönetim şekli olarak, parlamenter ya da başkanlık sistemini benimsemeleri yerel yönetimlerde farklı yönetim şekillerinin ortaya çıkmasına sebep olmaktadır.

Parlamenter sistemde, yasama ve yürütme organları arasında yumuşak bir kuvvetler ayrılığı öne çıkmakta ve yürütme ikili bir yapıya sahip olmaktadır. Başkanlık sisteminde ise sert bir kuvvetler ayrılığı kendini gösterirken, yürütme tek bir makamda başkanda toplanmaktadır. Ülkelerin sahip olduğu yönetim şekilleri merkezi yönetim ve yerel yönetim birimlerinin yapılarını da etkilemektedir.

Ancak dünyanın pek çok ülkesinde, hizmet ve ihtiyaçlar karşılanırken merkezi yönetim ile yerel yönetim bir arada var olarak görevlerini yerine getirmektedirler. Bu durumda da merkezin yerel yönetimler üzerinde bir denetim yetkisi söz konusu olmaktadır. Bu yetki "idari vesayet" olarak adlandırılmaktadır. Bu yetkinin kapsamı ve sınırları ülkeden ülkeye değişmekte, farklılıklar göstermektedir.

Türkiye'de belediyelerin ilk kurulduğu zamandan itibaren, merkezi yönetimin belediyeler üzerinde bir takım denetim yetkileri bulunmaktadır. Geçmişten itibaren merkezin yerel üzerindeki denetim yetkisi tartışma konusu olarak önemini korumuş, yerel yönetimlerin idari ve mali açıdan güçlendirilmesi gerektiği, merkezin denetimlerinin yumuşatılması gerektiği sıklıkla dile getirilmiştir.

Kamu yönetiminde denetim arayışları, günümüzde olduğu gibi gelecekte de önemini koruyan bir konu olmaya devam edecektir. Gerek ekonomi ve siyasal alanda yaşanan değişimler, gerek bilim ve teknoloji alanında yaşanan değişim ve dönüşüm denetim kavramına daha farklı bir boyut kazandırmaktadır. Devletlerin en önemli işlevleri, toplumun genel ve müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, bunu yaparken de kamu düzenini ve adaleti korumaktadır. Kamu kurumlarının bu hizmet ve faaliyetlerini yerine getirirken, hukuka ve kamu yararına göre hareket etmeleri önem taşımaktadır.

Anayasa'da idari vesayet konusu sınırları belirlenmiş, istisnai bir durum olarak düzenlenmesine rağmen, özellikle yasal düzenlemelerde kendine geniş bir yer bulduğu görülmektedir. Bu çalışmanın temel problemini de burası oluşturmaktadır. Bu çalışmanın amacı, Türkiye'de idari vesayet sorununu yasal düzenlemeler bağlamında ele alarak, hükümet sisteminde yaşanan değişimle birlikte bu durumun yerel yönetimlerin denetimine yönelik olarak ne gibi değişiklikleri beraberinde getirebileceği ele alınacaktır. Bu nedenle öncelikle denetim kavramına yer verilecek, sonrasında idari vesayet kavramı tartışılacaktır. Özellikle belediye kanunlarında idari vesayete yönelik düzenlemeler ele alınacaktır. Son bölümde ise cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminde, mevcut yasal düzenlemelerin değiştirilmesine ihtiyaç olup olmadığı, mevcut haliyle devam edilmesi durumunda ne gibi problemlerle karşılaşılacağı sorularına cevap aranacaktır.

## 1. Türkiye'deki Denetim Sistemi ve Yerel Yönetimlere Yönelik Denetim Uygulamaları

Denetim, kamu kurumu ve özel bir kurumun, örgütün, belirlemiş olduğu hedeflere ulaşabilmek için, yapmış olduğu çalışmaları birtakım teknik çalışmalarla kontrol edilmesi işlemi olarak tanımlanabilir. Denetim, çalışma sistemi içerisinde, çalışma için ön görülen sisteme yönelik olarak iyileştirmeler sağlamak ve sonuçların daha verim olmasına katkıda bulunan bir mekanizmadır. Böylelikle denetim, aslında hedeflere ulaşmak konusunda önemli bir araç işlevi görmektedir, ancak etkin ve verimli bir denetimden söz edebilmemiz için sonuçların değerlendirilmesi ve dikkate alınması gerekmektedir (Sanal, 2002:4). Çünkü yönetimin demokratik ilkelere uygun bir biçimde hareket etmesi, etkin bir denetim mekanizması ile mümkün olabilmektedir. Demokratik yönetimlerde, denetim yoluyla yönetimin daha fazla denetlenmesi, daha ayrıntılı denetlenmesi beklenmekte ve böylelikle yönetimin eksik taraflarının düzeltilmesinde yol göstermesinde yardımcı olması beklenmektedir (İnan, 1997:43). Yönetim ve denetimde mevcut durum ile amaçlanan durum arasındaki fark göz önüne alındığından, iki kavramda işlevsel anlamda birbirlerine yakın özelliklere sahiptir. Buna ilaveten denetim, hem yönetimi hem de yönetim faaliyetlerini içerden ve dışarıdan denetleme işlemi gören bir süreci içermektedir (Atay, 1999:22).

Denetim yoluyla, kamu kuruluşlarının görevlerini yerine getirirken nasıl bir yol izledikleri, kurallara ne kadar bağlı kaldıkları anlaşılmaktadır. Yapılan araştırmalar ve incelemeler neticesinde kamu kurumlarının eksik olduğu taraflar, sorunlar ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Denetim sayesinde hem tespit edilen hataların düzeltilmesi sağlanırken hem de bundan sonraki süreçte benzer hataların yapılmasının önüne geçilmektedir (Örnek, 1998:235).

Güçlü bir kamu sektörü için denetim, öngörü, gözetim imkanı sağlamaktadır. Çünkü kamu sektörünün başarısı hizmetlerini başarıyla sunmasına bağlıdır. Hizmetlerin etkin, verimli, yasalara uygun bir şekilde yerine getirilmesinde denetim, yöneticilere yardımcı olmaktadır (IIA, 2012:14).

Hizmetlerin ulusal ve yerel düzeyde, etkin ve verimli bir şekilde sunulmasından merkezi yönetim sorumludur. Ancak bu durum bütün hizmet ve faaliyetlerin merkezi yönetimler tarafından yerinden getirilmesini gerekli kılmamaktadır. Bu sebeple, merkezi yönetim-

ler, hizmetlerin etkin ve verimli sunulmasını gözeterek, hizmetlerin niteliğine göre yerel yönetimler ile görev paylaşımı yapmaktadırlar. Burada yerelin yerine getirdiği hizmet faaliyetlerin, yasalara uygunluğu konusunda merkezi idarenin denetim yetkisi söz konusu olmaktadır. Burada önemli olan denetim varlığından ziyade, denetimin kapsamı ve sınıridir.

Kamu yönetiminde öne çıkan kaynakların etkili ve verimli kullanılması fikri, özellikle Türkiye'de 2000'li yıllardan sonra kamu alanında yapılan düzenlemelerde denetim sistemlerinin de etkilenmesine sebep olmuştur (Ekici, 2007:49). Türkiye'de var olan sistemde denetimden ziyade teftiş boyutu ön plana çıkmaktaydı. İngilizce karşılığı "audit" olan denetim kavramıyla, "inception" kelimesiyle ifade edilen teftiş kavramı karşılaştırıldığında bazı eksiklikler kendini göstermektedir. Sübjektif ve cezalandırıcı yaklaşımların kanaat kapsamında ön plana çıkması, faaliyet denetiminden ziyade düzenlilik denetimine yoğunlaşması, genel kabul gören standartların eksik oluşu, raporların kamuoyu ile paylaşılmaması gibi eksiklikleri bulunmaktadır (Tesev, 2004:3).

Özellikle 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda denetime yönelik önemli düzenlemeler yer almaktadır. İç denetim, mali denetim ve performans denetiminin ön plana çıktığı görülmektedir.

Denetim kavramı uygulamada farklı şekillerde karşımıza çıkmaktadır. İdarenin hizmet ve faaliyetleri, yasaların ön gördüğü şekilde, belirlenen kurum ve kuruluşlar tarafından yerine getirilmektedir.

### 1.1. İç Denetim

İç denetim, bir kurum tarafından yürütülmekte olan faaliyetlere yönelik değerlendirmelerin yine o kurum içindeki belirli uzmanlarca yapılması ve buna uygun bazı çözüm yollarının önerilmesi ile kurum yönetiminin alacağı kararlarda yol göstermesi olarak tanımlayabiliriz (Aslan, 2010:66). İç denetimin amacı, kamu kurumlarının çalışmalarını geliştirmeleri ve değer katmaları için kaynaklarının, verimlilik, etkililik ve ekonomiklik esaslarına göre yönetmeleri için rehberlik etmektir (Solak vd, 2017:8)

**a) Hiyerarşik Denetim:** Hiyerarşik denetim, vesayet denetiminde olduğu gibi, iki farklı tüzel kişilik arasında değil, aynı tüzel kişilik içinde yer alan, ast-üst ilişkisine dayanan bir denetimidir.

Hiyerarşik bir yapıda, üst konumunda bulunan ki-

şilerin, astları denetlemeleri, yapılan iş ve işlemlerin denetlenmesini de kapsamaktadır. İç denetim yönetsel bir denetimdir. Bu denetimde yasal bir dayanağa gerek bulunmamaktadır. İç denetime baktığımız zaman, faaliyetlerin, hesapların, işlemlerin, kararların yerel yönetimlerin kendi birimlerince teftiş ve incelemeye alınmasını kapsamaktadır (Ekici ve Toker, 2005:7). Burada yasal bir dayanağa gerek yoktur denilirken, idari vesayet denetiminde olduğu gibi istisnai bir durumun olmadığı, hangi şartlarda harekete geçilebileceği belirlenmiş, sınırlı bir denetimin söz konusu olmadığı belirtilmektedir.

**b) Teftiş Kurulları Tarafından Yapılan Denetim:** Yerel yönetimlerin iş ve işlemlerine yönelik yapılan hukuka uygunluk, performans, mali denetimler sadece dıştan değil yerel yönetimlerin kendi içlerinde oluşturdukları teftiş kurulları tarafından da yerine getirilmektedir. Yerel idarelerin kendi içlerinde oluşturdukları teftiş kurulları ve iç denetim birimleri tarafından yerine getirilen işlemler, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümleri uyarınca yerine getirilmektedir. Ayrıca bakanlıkların kuruluşunu, görev ve esaslarının belirlendiği 3046 sayılı kanunda bakanlık ve bağlı kuruluşlarının merkez teşkilatındaki danışma ve denetim birimleri içerisinde teftiş kurulu başkanlığı yer almaktadır

Teftiş genellikle, sonuçlanan bir faaliyetin denetlenmesine yönelik olarak kullanılan bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Kamu kurum ve kuruluşlarında bu görev genellikle teftiş kurulları ile yapılmaktadır. Yapılan teftişlerin genel amacı, yapılan çalışmalarını değerlendirerek, bu çalışmaların daha etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi amacıyla önerilerde bulunmaktır. Ayrıca yapılan bu teftişlerle, hukuka aykırı durumlar tespit edilerek önlenmekte ve ilgili yerlere gerekli bildirimler yapılmaktadır (Coşkun, 2002:25).

5018 sayılı Kanun'un 63.maddesinin de iç denetimin tanımı yapılırken, kamu kurumlarının çalışmalarına değer katmak, kaynakların, ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yürütülüp yürütülmediğini değerlendirmenin önemi vurgulanmaktadır.

## 1.2. Dış Denetim

Dış denetim kurum dışından ve ondan bağımsız olarak kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen bir denetimdir. Yerel yönetim üzerinde dış denetim, idari vesayet denetimi ile denetim kurum ve kuruluşları tarafından yapılan denetimler şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

Yerel hizmetlerin idarenin bütünlüğü gözetilerek yerine getirilmesinde, yerel kamu hizmetlerinin sunumunda ölçülülüğün sağlanmasında, toplumsal yararın korunmasında, yerel yönetimler üzerinde merkezi idarelerin ilgili kurumları tarafından vesayet denetimi yapılmaktadır. Vesayet denetimi genel olarak hukuka uygunluk ve sınırlı olsa yerindelik bakımından bir denetimi içermektedir (Ekici ve Toker, 2005:9).

Bir kişinin veya kurumun eylem ve işlemlerinin, başka bir kişi veya kurum tarafından gözetilip, incelenmesi denetim kavramını daha iyi açıklamaktadır. Kişi veya kurumun kendi kendini tarafsız bir şekilde denetlemesi, gözlemlemesi zor bir durum olduğundan dış denetimin önemi burada daha iyi kendini göstermektedir (Atay, 1999:39).

Yerel yönetimlerin idari denetimi denildiği zaman, genel olarak vesayet denetimi akla gelmektedir. Bu denetim, yerinden yönetim kuruluşlarının, kendilerinin dışında bulunana, kanunla yetkileri ve sınırları belirlenmiş idari kuruluşlar tarafından yapılan bir denetimi kapsamaktadır. İdari vesayet denetimi bir sonraki başlıkta detaylı olarak ele alınacaktır. Yerel yönetimler üzerinde farklı kurum ve kuruluşların da denetim yetkileri olmaktadır. Sayıştay ve Devlet Denetleme Kurulu'nu örnek olarak verebiliriz.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Sayıştay tarafından yapılacak olan dış denetimin amacı, kamu kurumlarının hesap verme sorumluluğu çerçevesinde yönetimin, mali faaliyet, karar ve işlemlerinin, kanunlara kurumun amaç ve hedeflerinin planlara uygunluk yönünden incelenerek sonuçlarının TBMM'ye raporlanması şeklinde belirtmektedir.

Etkinlik, verimlilik, ekonomiklik gibi yeni kamu yönetimi anlayışını yansıtan kavramlar, Sayıştay tarafından yapılacak denetimlerde de önemli dayanaklar olarak karşımıza çıkmakta bu kavramların kendine yer bulması çağdaş denetim anlayışının yansıması bakımından önem taşımaktadır (Dursun ve Altınışık, 2015:102)

## 1.3. Yargısal Denetim

Yerel yönetimlere yönelik uygulanan bir diğer denetim şekli de yargısal denetimdir. Hukuk devleti olmanın önemli bir gerekliliği olarak yargı denetimi, idarenin eylem ve işlemlerine yönelik uygulanan bir denetim şeklidir. Yargısal denetimin iki önemli işlevi bulunmaktadır. Yerel yönetimlerin eylem ve işlemlerinde halk için bir güvence oluştururken, diğer ta-



raftan da merkezi yönetimin yerel yönetimlere karşı keyfi uygulamalarına karşı koruma işlevi görmektedir (Ekici ve Toker, 2005:21).

Yargı denetimi, idareye yönelik olarak ve idare dışında bir kurum tarafından yapılan en etkili denetim türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Demokratik yapıya sahip toplumlarda yönetimin kendi işlem ve eylemlerini hem hukuk kurulları ile sınırlaması hem de sınırlanan bu konuların kontrol edilmesi hukuk devleti anlayışının doğal bir sonucu ve zorunlu bir özelliğidir (Gözübüyük, 2006: 332).

Yargı denetiminin temel amacı yönetimin faaliyetlerine engel olmak değil hizmet ve faaliyetlerin hukuka uygun yürümesini temin etmektir. İdarenin yargı yoluyla denetlenmesinde bir takım sınırlamalar bulunmaktadır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2.maddesinde bu sınırlamalar belirtilmektedir. *“İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı veremezler.”*

#### 1.4. Kamu Denetçisi Denetimi(Ombudsmanlık)

Bazı ülkelerde kamu kurum ve kuruluşlarını denetlemek ve meclise rapor sunarak denetim faaliyetini yürüten kamu denetçisi kurumu bulunmaktadır. Ombudsmanlık Anayasal bir kurum olarak ilk kez İsveç'te ortaya çıkmıştır.

İsveç'te ombudsmanın görev alanı oldukça geniştir. Bütün kamu kurumlarını, belediyeleri, kamu personelinin adli ve idari mahkemeleri denetleme yetkisine sahiptir. Bunlara ek olarak, dini kurumları ve silahlı kuvvetleri denetleme yetkisi bulunmaktadır (Baburoğlu ve Hatipoğlu; 1997:38-39). İsveç'tekine benzer şekilde Finlandiya'da da ombudsman geniş bir yetki alanına sahiptir. Kendisini seçen parlamentoyu bile denetleyebilmektedir. Yargı organlarını ve üyelerini, kamu görevlilerini, başbakanı şikâyet üzerine veya kendiliğinden denetleme yetkisine sahip bulunmaktadır (Esgün; 1996:257).

Kamu denetçisi müessesesi genellikle anayasa veya kanunla kurulmakta, kişilerin haklarını ve çıkarlarını korumak için, idare ve kamu görevlilerine ilişkin bazen şikâyet üzerine bazen de doğrudan harekete geçerek araştırma ve inceleme yaparak, ilgili kuru-

ma tavsiyelerde bulunmakta, araştırma sonuçlarını kamuoyu ile paylaşmakta ve genellikle parlamentoya bağlı olarak çalışmaktadır (Mutta, 2005:5).

Yöneten ile yönetilen arasında bir nevi arabulucu olan ombudsman, bağımsız bir kamu görevlisi sıfatıyla, şikâyetleri almakta, bunlarla ilgili, soruşturma, inceleme ve araştırma yaparak elde ettiği sonuçları hem ilgili taraflara bildirmekte hem de kamuoyu ile paylaşmaktadır. Ombudsman, günümüzde gittikçe daha karmaşık bir hale gelen bürokratik yapı haline gelen devlet içinde, vatandaşların haklarını yönetime karşı korunması konusunda oldukça önemli bir işlev üstlenmektedir. Bu şekilde bir denetim mekanizması, insan hak ve özgürlükleri açısından eğitici ve düzeltici, idareyi iyileştirici vatandaş ile bürokrasi arasında önemli bir arabuluculuk fonksiyonu üstlenmektedir (Kestane, 2006: 128).

6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 1.maddesinde *“Bu Kanunun amacı; kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikâyet mekanizması oluşturmak suretiyle, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmak üzere Kamu Denetçiliği Kurumunu oluşturmaktır”* amacı belirtilmektedir.

#### 1.5. Siyasal Denetim

Siyasal denetim, yasama organı tarafından yapılan bir denetim türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Siyasal denetimin, hangi şartlarda, nasıl yapılacağı detaylı bir şekilde anayasada belirtilmektedir. Siyasal denetimde yasama organı, yönetimi, yasalarda belirtilen kişiler aracılığı ile dolaylı olarak denetlemektedir (Gözübüyük, 2006:326).

Denetim kavramına yönelik tanımlamalara ve türlerine baktığımız zaman, kamu kurumlarının yürüttüğü hizmet ve faaliyetlerin hem daha etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmelerinde hem de bu hizmetleri yerine getirirken, hukuka uygun bir şekilde hareket etmelerinin sağlanmasında denetim mekanizmasının önemi karşımıza çıkmaktadır. Farklı denetim yöntemlerinin olması, farklı kurumların denetim yetkilerine sahip olması bazen görev çakışmalarına sebep olabilmektedir. Bu sebeple denetime yönelik yapılan düzenlemelerde sınırların detaylı bir şekilde belirlenmesi önem taşımaktadır.

## 2. Türkiye’de İdari Vesayet Kavramı ve Özellikleri

İdari vesayet üniter ve merkezîyetçi devletlerde ön plana çıkmaktadır. İdarenin esasları, 1982 Anayasası’nın “İdarenin esasları” başlığı altında “İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir. İdarenin kuruluş ve görevleri, merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanır. Kamu tüzelkişiliği, ancak kanunla veya kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak kurulur” şeklinde düzenlenmiştir. Türkiye’de merkezi idare, kuruluşu bakımından, coğrafi şartlara, ekonomik duruma ve kamu hizmetlerinin gereklerine göre illere, illerde diğer kademeli bölümlere ayrılmaktadır.

Merkezi idare ile yerel yönetimler arasındaki ilişkide, iki temel düşünce karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan birincisi, merkezi yönetimin yerel yönetimler üzerinde kullandığı idari vesayet yetkisini eleştiren görüştür. Diğer görüş ise, yerelleşme çalışmaları ile merkezi idarenin yerel yönetimler karşısında güç kaybettiğini belirtmektedir (Çiner ve Karakaya, 2013:64). Merkezi yönetim ile yerel yönetim arasında en önemli konulardan biri de yerel yönetimlerin denetlenmesi konusudur. Yerel yönetimlere yönelik uygulanmakta olan vesayet denetimi ile hem hukuka uygunluk hem de yerindelik anlamında denetim gerçekleştirilmektedir (Güven vd, 2017: 190).

Yerel yönetimlerin sahip olması gereken özerklik yapısıyla, merkezi idarenin yerel yönetimler üzerindeki denetim yetkisinin beraber ele alınması gerekmektedir. Merkezi idarenin, ülkenin birliği, huzuru, kamu yararı ve yerel ihtiyaçların karşılanmasını kontrol etmek için kanunlarla belirtilen esas ve sınırlar kapsamında yerel yönetimlere yönelik denetim yetkisini kullanmaktadır. Merkezi yönetim, kanunla belirlenen durumlarda, yerel yönetim organlarını feshedebilme, seçilmiş kişileri görevden uzaklaştırma, yerel idarelerin aldığı kararları değiştirebilme veya onaylama şeklinde karşımıza çıkmaktadır (Arslan, 2005:190-191).

Merkezi yönetim, yerel yönetimler üzerinde, yerel hizmetlerin idarenin bütünlüğü ilkesine uygun bir şekilde yerine getirilmesi, toplum yararının korunması amacıyla idari vesayet yetkisine sahiptir. Bu yetkinin hukuki dayanağı Anayasamızda yer almaktadır. Anayasa’nın 127. Maddesinde;

“Merkezi idare, mahalli idareler üzerinde, mahalli hizmetlerin idarenin bütünlüğü ilkesine uygun şekilde yürütülmesi, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve mahalli ihtiyaçların gereği

gibi karşılanması amacıyla, kanunda belirtilen esas ve usuller dairesinde idari vesayet yetkisine sahiptir.” denilerek idari vesayet kavramı tanımlanmaktadır.

Günday ise idari vesayeti, “Devletin bütünlüğünü ve kamu hizmetlerinin tüm ülke düzeyinde uyumlu bir biçimde yürütülmesini sağlamak için devlet tüzel kişiliğinin ve bu tüzel kişiliği temsil eden merkezi idarenin yerinden yönetim kuruluşları üzerinde sahip olduğu denetim yetkisine idari vesayet denmektedir” (Günday,2003 :74) şeklinde tanımlarken, Akyılmaz ise, “idari vesayet denetimi, merkezi idarenin yerinden yönetim idareleri üzerinde kamu yararı ve kamu düzenini korumak, kamu hizmetlerinin en etkin ve verimli şekilde yerine getirilmesini sağlamak amacıyla yaptığı bir denetimdir” (Akyılmaz, 2004: 126) şeklinde tanımlamaktadır.

Tortop ise idari vesayeti “idari vesayet, idarenin bütünlüğünü sağlamak amacıyla merkezin yerinden yönetim kuruluşlarının bazı işlem ve eylemlerini denetleyebilmek konusunda sahip olduğu yetkidir” diyerek tanımlamaktadır (Tortop, 1999: 15).

Yapılan idari vesayet tanımlamalarının ortak noktalarına baktığımız zaman, idari vesayet yetkisini kullanacak merkezi bir idare, üzerinde bu yetkinin kullanılacağı farklı bir kamu tüzel kişiliği ve merkezi yönetimin diğer kamu tüzel kişilerinin kararlarını denetlemeleri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Merkezi idare, yerel yönetimler üzerinde denetleme yetkisine sahip bulunmaktadırlar. Bu denetim kanunlar ile sınırlı bir denetimdir. İdari vesayet uygulanırken, ayrı bir tüzel kişiliğe sahip yerel yönetim kuruluşlarının yetkilerini aşmaları engellenmesi amaçlanmaktadır. Devlet idari vesayet yetkisini kullanarak, yerel yönetimlerin yapmış olduğu çalışmalarda kanunlara uygun hareket etmelerine yol göstermektedir. Bu denetim ile, idarenin bütünlüğünü sağlanması ile toplum yararının korunması amaçlanmaktadır (Arslan, 2008:277).

İdari vesayetin özelliklerine baktığımız zaman genellikle şu özellikler ön plana çıkmaktadır (Gözler, 2008:45-46);

- İdari vesayet merkezi yönetim makamlarınca ve kişilere ve işlemlere yönelik uygulanmaktadır
- İdari vesayet kanunla verilmektedir. Kanuna dayanmakta ve sadece kanunla sınırlandırılmaktadır
- İdari vesayet istisnai nitelikte bir yetkidir.
- İdari vesayet yetkisi, erteleme, onama, bozma veya değiştirerek onama şeklinde sınırlı yetkileri içermektedir



Fakat burada önemli bir husus karşımıza çıkmaktadır. İdare hukuku alanındaki yapılan tanımlamalar ile Anayasadaki idari vesayet tanımından önemli bir farklılık bulunmaktadır. Özellikle idare hukuku alanında önde gelen hocaların yapmış olduğu tanımlamalara baktığımız zaman, idari vesayetin yerinden yönetimler üzerinde yapılan bir idari denetim olduğunun altı çizilmektedir. Yani hem yer yönünden hem de hizmet yönünden yerinden yönetim kuruluşları denetime konu olmaktadır. Ancak Anayasa'da idari vesayetin yer yönünden yerinden yönetim kuruluşları üzerinde yapılacağı belirtilmektedir. Özellikle belediye kanunlarına baktığımız zaman bu konuya yönelik birçok kanun maddesine rastlanmaktadır. İdari vesayet kurumu, özellikle mahalli idareler üzerinde etkili olmaktadır.

Kamu yararının sağlanması bütün idari işlemlerin temel amacını oluşturmaktadır. Bu açıdan baktığımız zaman, aslında idari vesayet denetiminin de amacı kamu yararının sağlanmasıdır. Anayasadaki tanımda toplumun yararının sağlanması denilirken bu durumun altı çizilmektedir.

Yerel yönetimlerin özerk bir yapıya sahip olmaları tamamen, kendi başlarına hareket etme özgürlüğü vermemektedir. Böylece yerel yönetimler sınırsız ve mutlak olmayan bir özerkliğe sahip oldukları için belirli sınırlar dahilinde hareket etmeleri gerekmektedir. Yerel yönetim birimlerinin bu sınırlar içinde hareket etmelerini sağlayan unsur merkezi idarenin yerel idareler üzerinde var olan idari vesayet yetkisidir. Birbirine ters düşen özerklik ve vesayet denetimi konusunda uygulamada birtakım sorunlar tartışmalar kendini göstermektedir (Çevikbaş, 2008:83)

Yerel yönetimler, yerel potansiyelin ortaya çıkmasına, bölgenin gelişmesine katkı sağlayabilmesi öncelikli olarak bu kuruluşların statülerine ve dünya ile ilişki ağına dahil olabilmek kapasitelerine bağlı bulunmaktadır. Küreselleşen dünyada, yerel yönetimlerin, kendilerinden beklenenleri yerine getirebilmeleri için idari ve mali alanda özerk bir yapıya sahip olmaları önem taşımaktadır. Özerklik, yerel yönetimlerin, yasalar ile belirlenen sınırlar içerisinde kalarak, mahalli nitelikteki ortak kamu hizmetlerini halkın çıkarlarına uygun bir şekilde düzenleme ve yürütme hakkıdır (Eryılmaz, 1995: 91-92).

İdari vesayet yetkisi ile yerel yönetimlerin özerkliği konusu hep bir arada tartışma konusu olmuştur. Çünkü idari vesayet ne kadar artarsa, yerel yönetimlerin özerkliğinin o derecede azalacağı ileri sürülmek-

tedir. Ancak her ülkenin sahip olduğu, sosyal, siyasal, tarihsel koşulları, üniter bir yapıya sahip olması, merkezi yönetim ile yerel idare arasındaki ilişkinin belirlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Belediye kanununda, belediyenin tanımı yapılırken idari ve mali özerkliğe sahip olduğunun altı çizilmektedir. Her ne kadar idari ve mali özerkliğe sahip olursa da yerel yönetimler üzerinde hukuksal bir denetime ihtiyaç duyulmaktadır. Burada nasıl bir denetim olacağı bunun sınırlarının ne olacağı önemini korumaktadır. Denetimin kapsamının ve sınırlarının, yasalarla belirlenmesi, idarenin de bu sınırlarının dışına çıkmaması önemini korumaktadır. İdari vesayete yönelik yapılacak düzenlemelerde bu şartlar göz önünde bulundurulmalı, ancak yine de yerel yönetimlerin özerk bir yapıya sahip olmaları gerekliliği de ihmal edilmemelidir.

### 3. Yasal Düzenlemelerde Yerel Yönetimlere Yönelik İdari Vesayet Yetkisi

Merkezi idarenin, yerel yönetimler üzerinde idari vesayet denetimi uygulamalarına yer veren yasal düzenlemeler bulunmaktadır. Bu bölümde özellikle belediye kanunlarında geçen idari vesayet denetimine yönelik düzenlemeler ele alınacaktır.

5393 sayılı Belediye Kanununda sınırları düzenleyen 6.madde "*Belediye sınırları, belediye meclisinin kararı ve kaymakamın görüşü üzerine valinin onayı ile kesinleşir*" şeklindedir. Bu düzenlemede onaylama şeklinde gerçekleşen bir denetimin varlığı görülmektedir. Belediyenin kuruluş aşamasında o bölgede yaşayanların ve seçmenlerin görüşlerine başvurulsa da sonuç itibarıyla son karar merkezi idareye bırakılmaktadır.

5393 sayılı Belediye Kanununda mahalle kurulmasını düzenleyen 9.madde "*Belediye sınırları içinde mahalle kurulması, kaldırılması, birleştirilmesi, bölünmesi, adlarıyla sınırlarının tespiti ve değiştirilmesi, belediye meclisinin kararı ve kaymakamın görüşü üzerine valinin onayı ile olur.*" Bu maddede de meclis kararı gerekmekte ancak yine mülki idare amirinin onayı olmadan yürürlüğe girmemektedir.

5393 sayılı Belediye Kanununda belde adının değişmesine yönelik 10. madde ise "*Bir beldenin adı, belediye meclisi üye tam sayısının en az dörtte üç çoğunluğunun kararı ve valinin görüşü üzerine İçişleri Bakanlığının onayı ile değiştirilir*". Benzer şekilde, bir beldenin adının değişmesi için belediye meclis kararı

gerekirken yürürlüğe girebilmesi için İçişleri Bakanlığının onayı gerektiği görülmektedir.

5393 sayılı Belediye Kanununda belediye tüzel kişiliğine son verilmesine yönelik 11. madde ise “*Meskûn sahası, bağlı olduğu il veya ilçe belediyesi ile nüfusu 50.000 ve üzerinde olan bir belediyenin sınırına, 5.000 metreden daha yakın duruma gelen belediye ve köylerin tüzel kişiliği; genel imar düzeni veya temel alt yapı hizmetlerinin gerekli kılması durumunda, Danıştayın görüşü alınarak, İçişleri Bakanlığının teklifi üzerine müşterek kararname ile kaldırılarak bu belediyeye katılır... Nüfusu 2.000’ın altına düşen belediyeler, Danıştay’ın görüşü alınarak, İçişleri Bakanlığının önerisi üzerine müşterek kararname ile köye dönüştürülür*”

Bu düzenlemeler, belediyenin doğrudan herhangi bir organına yönelik olmayıp belediye tüzel kişiliğine yönelik kullanılan idari vesayet uygulamalarıdır.

5393 sayılı kanunun 44.maddesi “... *Belediye başkanının Seçilme yeterliğini kaybetmesi, Meclisin feshine neden olan eylem ve işlemlere katılması,...* Hâllerinden birinin meydana gelmesi durumunda İçişleri Bakanlığının başvurusu üzerine Danıştay kararıyla başkanlık sıfatı sona erer.”

5393 sayılı kanunun 46.maddesi “*Belediye başkanlığının herhangi bir nedenle boşalması ve yeni belediye başkanı veya başkan vekili seçiminin yapılamaması durumunda, seçim yapıncaya kadar belediye başkanlığına büyükşehir ve il belediyelerinde İçişleri Bakanı, diğer belediyelerde vali tarafından görevlendirme yapılır*”

5393 sayılı kanunun 23.maddesi “*Kararlar kesinleştiği tarihten itibaren en geç yedi gün içinde mahallin en büyük mülki idare amirine gönderilir. Mülki idare amirine gönderilmeyen kararlar yürürlüğe girmez*” hükmü ile belediye meclisi yasal olarak karar organı olmakta, mülki idare ise bilgilendirme makamı olarak karşımıza çıkmaktadır.

5393 sayılı kanunun 30.maddesi “...*İçişleri Bakanlığı gerekli gördüğü takdirde meclisin feshine dair bildirim ile birlikte, karar verilmeye kadar meclis toplantılarının ertelenmesini de ister...*” bu hükümde özellikle gerekli gördüğü takdirde gibi muğlak bir ifadenin kullanılması merkezi yönetimin idari vesayet yetkisini kullanırken keyfi davranmalarına imkan verebilmektedir.

5393 sayılı kanunun 26.maddesi “*Belediye başkanınca meclise sunulan bir önceki yıla ait faaliyet raporun-*

*daki açıklamalar, meclis üye tam sayısının dörtte üç çoğunluğuyla yeterli görülmezse, yetersizlik kararıyla görüşmeleri kapsayan tutanak, meclis başkan vekili tarafından mahallin mülki idare amirine gönderilir. Vali, dosyayı gerekçeli görüşüyle birlikte Danıştaya gönderir. Yetersizlik kararı, Danıştayca uygun görüldüğü takdirde belediye başkanı, başkanlıktan düşer.*”

5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanununun personel istihdamını düzenleyen 22. Maddesinde “*Genel sekreter, belediye başkanının teklifi üzerine İçişleri Bakanlığı tarafından atanır.*” hükmü bulunmaktadır. Genel sekreterlik makamı belediyelerde en üst bürokratik makamdır. Seçimle gelen bir belediye başkanının genel sekreteri belirlerken İçişleri Bakanının onayının gerekmesi belediyelerin idari özerkliği ile bağdaşmamaktadır.

5393 sayılı kanunun 15.maddesi “*Belediye, (e), (f) ve (g) bentlerinde belirtilen hizmetleri Danıştayın görüşü ve İçişleri Bakanlığının kararıyla süresi kırkdokuz yılı geçmemek üzere imtiyaz yoluyla devredebilir... İl sınırları içinde büyükşehir belediyeleri, belediye ve mücavir alan sınırları içinde il belediyeleri ile nüfusu 10.000’i geçen belediyeler, meclis kararıyla; turizm, sağlık, sanayi ve ticaret yatırımlarının ve eğitim kurumlarının su, termal su, kanalizasyon, doğal gaz, yol ve aydınlatma gibi alt yapı çalışmalarını faiz almaksızın on yıla kadar geri ödemeli veya ücretsiz olarak yapabilir veya yaptırabilir, bunun karşılığında yapılan tesislere ortak olabilir; sağlık, eğitim, sosyal hizmet ve turizmi geliştirecek projelere İçişleri Bakanlığının onayı ile ücretsiz veya düşük bir bedelle amacı dışında kullanılmamak kaydıyla taşınmaz tahsis edebilir*”. Belediyelere yönelik uygulanan idari vesayet farklı şekillerde karşımıza çıkmaktadır. Bu düzenleme özellikle onamaya yönelik idari vesayet örneklerini oluşturmaktadır.

5393 sayılı kanunun 57.maddesi “*Belediye hizmetlerinin ciddi bir biçimde aksatıldığının ve bu durumun halkın sağlık, huzur ve esenliğini hayati derecede olumsuz etkilediğinin İçişleri Bakanlığının talebi üzerine yetkili sulh hukuk hâkimi tarafından belirlenmesi durumunda İçişleri Bakanı, hizmetlerde meydana gelecek aksamanın giderilmesini, hizmetin özelliğine göre makul bir süre vererek belediye başkanından ister. Aksi takdirde giderilemezse, söz konusu hizmetin yerine getirilmesini o ilin valisinden ister. Bu durumda vali, aksaklığı öncelikle belediyenin araç, gereç, personel ve diğer kaynaklarıyla giderir. Mümkün olmadığı takdirde diğer kamu kurum ve kuruluşlarının imkânlarını da kullanabilir. Ortaya çıkacak maliyet vali tarafından İller Bankasına*

*bildirilir ve İller Bankasınca o belediyenin müteakip ay genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı toplamı üzerinden belediyeye ayrılan paydan valilik emrine gönderilir.”*

Yerel yönetimler üzerinde uygulanan idari vesayet uygulamalarında, bu düzenlemede yer alan idari vesayet örneği de ikame yetkisini göstermektedir. Burada valiye bazı belediye hizmetlerini görme yetkisi verilmektedir. Belediye meclisinin kararını gerektirecek bir hizmette, valinin belediye meclisi yerine karar vermesi söz konusu olabilmektedir.

5393 sayılı kanunun 71.maddesi “*Belediye, özel gelir ve gideri bulunan hizmetlerini İçişleri Bakanlığının izniyle bütçe içinde işletme kurarak yapabilir*”

5393 sayılı kanunun 74.maddesi “*Belediye, belediye meclisinin kararına bağlı olarak görev alanıyla ilgili konularda faaliyet gösteren uluslararası teşekkül ve organizasyonlara, kurucu üye veya üye olabilir. Belediye bu teşekkül, organizasyon ve yabancı mahalli idarelerle ortak faaliyet ve hizmet projeleri gerçekleştirebilir veya kardeş kent ilişkisi kurabilir. Birinci ve ikinci fıkra gereğince yapılacak faaliyetlerin, dış politikaya ve uluslararası anlaşmalara uygun olarak yürütülmesi ve önceden İçişleri Bakanlığının izninin alınması zorunludur*”. Belediyelerin idari ve mali özerkliğe sahip olmalarına rağmen, 71.ve74.maddelerdeki düzenlemeler idari vesayet yetkisinin ağır bir örneğini göstermektedir.

Bunlar dışında yerel yönetimleri ilgilendiren birçok kanun ve düzenlemede de idari vesayete yönelik düzenlemeler bulunmaktadır. Örneğin 3152 sayılı İçişleri Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun bunlar arasında yer alan önemli bir düzenlemedir. Kanunun ilk maddesinde kanunun amacı sayılırken, mahalli idarelerin yönlendirilmesi de sayıldığı görülmektedir. Kanunu ikinci maddesinde ise, içişleri bakanlığının görevleri arasında, yerel yönetimlerin merkezi yönetim ile olan ilgi ve ilişkilerini düzenlemek de sayılmaktadır.

İdari vesayete yönelik ele aldığımız yasal düzenlemelerde, merkezi yönetimin yerel yönetimler üzerinde idari vesayet uygulamalarının farklı şekillerde gerçekleştiği görülmektedir. Kimi düzenlemelerde, idari vesayet kullanımı, bir eylemin, kararın onanması şeklinde karşımıza çıkarken, kimi düzenlemelerde, ilgili makamın izninin alınması şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Özellikle de İçişleri Bakanlığının yerel yönetimlere yönelik uygulanan idari vesayet denetiminde önemli yetkilerinin olduğu görülmektedir.

#### 4. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Şeklinin İdari Vesayet Uygulamalarına Olası Yansımaları

Parlamente hükümet sisteminde devlet organları arasındaki işbirliği, organik ve işlevsel olmak üzere iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Yürütme organı tarafından hazırlanan yasal düzenlemeler, yasama organında görüşülerek kabul edilmekte bu süreçte fonksiyonel bir işbirliği görülmektedir. Yürütme organının yasama organından çıkması ise organik işbirliğini göstermektedir (Kahraman, 2012:22). Bu sistemde tek veya iki meclisli bir yapı bulunabilmektedir. Yürütme yetkisi sembolik konumda olan devlet başkanı ile başbakan ve bakanlardan oluşan bakanlar kurulu arasında paylaşılmaktadır. Yürütme organı ikili bir yapıya sahiptir.

Parlamente hükümet sistemine yöneltilen eleştirilere baktığımız zaman yürütmenin istikrarsızlığı sorunu en önde gelmektedir. Özellikle seçimlerden sonra herhangi bir partinin tek başına hükümet kuracak çoğunluğu sağlayamadığı zamanlarda koalisyon hükümetleri kurulmakta bu durumda birçok riski beraberinde getirmektedir. Türkiye'nin siyasi tarihine baktığımız zaman bu durum kendini göstermekte, koalisyon hükümetlerinin ömrünün kısa olduğu ve erken seçimle sonuçlandığı görülmektedir.

Başkanlık sisteminde ise, parlamente sistemde var olan yürütmede ki iki başlılık problemi tamamen ortadan kaldırılmaktadır. Bu sistemde yürütme organı doğrudan halk tarafından seçilen bir kişide toplanmakta ve yasama organı, güvensizlik oyu ile düşürülememektedir.

Başkanlık rejimlerinin en önemli özelliği sert kuvvetler ayrılığına sahip olmalarıdır. Bu tür yönetimlerde özellikle, bir kurumun görev ve yetkilerinin başka bir kuruma devredilemeyeceği vurgulanmaktadır (Albert, 2010:214).

Parlamente sistemde olduğu gibi başkanlık sistemi de bazı dezavantajlar barındırmaktadır. Özellikle başkan ile meclis çoğunluğunun farklı partilerde olması yasama ve yürütmenin birbirinden sert bir şekilde ayrıldığı bir sistemde sorunları da beraberinde getirebilmektedir. Türkiye'de uygulanmakta olan parlamente sistem de çoğu zaman tartışma konusu olmuş, bu sistemde yaşanan sorunların giderilmesi için başkanlık sistemi çözüm olarak sunulmuştur.

1982 Anayasası ile yürütmenin güçlendirilmesi sağlanmaya çalışılmış ancak siyasi istikrarsızlık bir sorun olarak devam etmiştir. Siyasi istikrarsızlıkların beraberinde ekonomik krizleri getirmesi, Türkiye’de parlamenter hükümet şeklinin sorgulanmasını ve yeni bir sistem arayışını beraberinde getirmiştir (Gidersoy, 2017: 501).

Cumhurbaşkanlığı hükümet şeklinde karşımıza çıkan en önemli özellik, yürütme organındaki çift başlılığa son verilerek devletin başı olan Cumhurbaşkanının aynı zamanda yürütme yetkisine de sahip tek makam haline getirmesidir. Bir diğer önemli özellik ise Cumhurbaşkanına ve meclise birbirini karşılıklı fesih yetkisi vermesidir. Bu özellik, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemini, başkanlık sistemlerinden ayıran en önemli özellik olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü başkanlık sisteminin temeli, sert kuvvetler ayrılığına dayanması, yasamanın yürütme üzerinde, yürütmenin de yasama organı üzerinde fesih yetkisi tanınamasıdır.

Bu farklılığa rağmen, yeni hükümet sistemi var olan hükümet şekilleri arasından en çok başkanlık sistemine benzediği belirtilmektedir (Bilir, 2017: 3)

Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminin kabul edilmesi ile kamu yönetimi alanında hem yapısal hem de yasal anlamda birçok düzenleme ihtiyacı kendini göstermektedir. Başbakanlık makamının ortadan kalkacağı için, bu makamın görev ve yetkilerinin doğrudan Cumhurbaşkanına devredileceği yeni yönetim yapısında mevcut kurumsal yapılarda birçok değişiklik kendini gösterecektir. Cumhurbaşkanlığı makamı, mevcut durumda sadece temsil ve onay makamı olarak öne çıkarken, yeni sistemde daha aktif, yürütme-yi şekillendiren bir makam olacağı belirtilmektedir. Özellikle bu yönüyle hükümet şekilleri içerisinde başkanlık sistemine benzediğini söyleyebiliriz.

Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminde bakanlar, TBMM’nin onayı alınmadan doğrudan Cumhurbaşkanı tarafından atanmaktadır. Bakanlar yasama organından çıkmamaktadır. Çalışmamızın bir önceki bölümünde detaylı şekilde idari vesayet konusuna yönelik yasal düzenlemeler ele alınmıştı. Burada özellikle yürütme organının yerel yönetimler üzerindeki vesayet yetkisi önemli bir yer tutmaktaydı. İçişleri Bakanlığının yerel yönetimler üzerinde önemli bir vesayet makamı olduğu yasal düzenlemelerde görülmektedir. Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminde bakanların yasama organından çıkmaması, atanma yolu ile gelmesine karşın aynı yetkileri kullanmasının demokratik ilkeler açısından olumsuz tarafları olacaktır. Çünkü bir tarafta seçimle gelen yerel yönetim

organları diğer taraftan atanma ile gelen bakanların yerel yönetimlere yönelik vesayet yetkileri göz önüne alınması ihtiyacı duyulmaktadır.

Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi öncesinde, parlamenter sistemde cumhurbaşkanının yerel yönetimler üzerinde sınırlı bir denetleme yetkisi bulunmaktadır. Bu denetim şeklide etkin bir denetim değildir. Cumhurbaşkanı denetim yetkisini Devlet Denetleme Kurulu ile kullanmaktadır. Devlet Denetleme Kurulu’nun çalışması Anayasa’nın 108.maddesinde düzenlenmektedir. Bu maddeye göre, “İdarenin hukuka uygunluğunun, düzenli ve verimli şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla, Cumhurbaşkanlığına bağlı olarak kurulan Devlet Denetleme Kurulu, Cumhurbaşkanının isteği üzerine, tüm kamu kurum ve kuruluşlarında ve sermayesinin yarısından fazlasına bu kurum ve kuruluşların katıldığı her türlü kuruluşta, kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşlarında, her düzeydeki işçi ve işveren meslek kuruluşlarında, kamuya yararlı derneklerle vakıflarda, her türlü inceleme, araştırma ve denetlemeleri yapar”. Burada özellikle tüm kamu kurumu ve kuruluşları ifadesinden hareketle, Devlet Denetleme Kurulu’nun yerel yönetimler üzerinde de inceleme yapabileceği görülmektedir. Mevcut durumda Devlet Denetleme Kurulunun kararları yerel yönetimlerin, organları, işlemleri üzerinde herhangi bir hukuki sonuç doğurmamaktadır. Raporlar daha çok tavsiye niteliğindedir. Burada karşımıza çıkan önemli bir sorun Devlet Denetleme Kurulu tarafından yapılan denetimin bir bağlayıcılığının olmayışıdır.

Cumhurbaşkanlığı hükümet şeklinde, özellikle İçişleri Bakanlığı tarafından kullanılan vesayet yetkilerinin, yine seçimle gelen bir makama Cumhurbaşkanlığı makamında toplanması konusunun göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Yerel yönetimler için her ne kadar özerk bir yapıda olduğu kanununda belirtilmiş olsa da hizmet ve faaliyetlerini yerine getirirken, mali ve idari ve yasal denetlenme ihtiyacı da göz ardı edilmemelidir. Aslında özerklik ve denetim birbirleri ile ters orantılı olarak görülse de, hizmetlerin etkinliği, verimliliği söz konusu olduğunda denetim daha kabul edilebilir bir hal almaktadır. Denetim türlerini incelediğimiz ilk bölümde iç denetim konusu birçok kamu kuruluşu açısından olduğu gibi yerel yönetimler açısından da önem taşımaktadır. Yerel yönetimlere yönelik daha sınırlı ve dar kapsamlı bir idari vesayet yetkisi ile daha etkin bir iç denetim mekanizmasının kurulması yapılacak olan yeni düzenlemelerde göz önünde bulundurulması gereken önemli bir konu olarak kendini göstermektedir.



## SONUÇ

Yönetim anlayışının, geleneksel kamu yönetiminden, yeni kamu yönetimine geçişin yaşandığı süreçte, bilgi ve iletişim alanında yaşanan değişim ve gelişmeler, demokratikleşme çabaları, insani değerlerin öneminin artması neticesinde, vatandaşların gerek yerel yönetimlerden gerek merkezi idarelerden beklenti ve taleplerinin değişmesine artmasına sebep olmaktadır. Vatandaşların gittikçe artan ve çeşitlenen bu taleplerine cevap verebilecek kapasitede, yetkinlikte kurumlara duyulan ihtiyaç artık bir zorunluluk haline gelmektedir. Gerek merkezi yönetim gerek yerel yönetim kurumları bu ihtiyaçların karşılanması için daha koordineli bir şekilde çalışmaları ve yönetim şekillerini tasarlamaları gerekmektedir.

Yerel yönetim birimleri, yerel halkın ortak ihtiyaçlarını karşılamak, birçok yerel hizmeti götüren, katılımcı ve çoğulcu bir demokrasi anlayışının oluşmasında, gelişmesinde önemli bir görev üstlenen yönetim birimleridir. Yerel yönetimlerin en önemli özelliği olarak halka en yakın yönetim birimleri olmasıdır. Bu sebeple küreselleşme kavramından sonra, günümüzde yerelleşme kavramı da önem taşımaktadır.

Bundan dolayı yerel yönetimlerin geliştirilmesine ve iyileştirilmesine yönelik yasal ve idari düzenlemeler yapılmaktadır. Bu kapsamda yapılan önemli bir değişiklikte 2005 yılında yürürlüğe giren 5393 sayılı Belediye Kanununu ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunudur. Çalışmada ele aldığımız üzere, yerel yönetimlere yönelik idari vesayet uygulamalarının devam ettiği görülmektedir.

Kamu kurumlarının eylem ve işlemlerinin hukuk kurullarına ve kamu yararına uygun bir şekilde yerine getirilmesi için iç ve dış denetim mekanizmalarının etkili bir şekilde çalıştırılması gerekmektedir. Ancak bu denetimlerin kapsamı ve sınırlıkları iyi belirlenmelidir. Çalışmada incelediğimiz üzere özellikle belediyelerin birtakım idari işlemlerinde İçişleri Bakanlığı tarafından farklı denetim şekillerinin ön görülmesi idari vesayet uygulamalarının genişlemesine sebebiyet vermektedir.

Devletler, mevcut yönetim sistemlerini çeşitli gerekçelerle iyileştirmekte, değişikliğe gitmektedirler. Hem gelişimlerini devam ettirebilmek için hem de yaşanan sorunları çözmek, tıkanıkları giderebilmek için Türkiye'de yaklaşık 150 senelik bir geçmişe sahip parlamenter sistemde değişikliğe gidilme ihtiyacı doğmuştur. Özellikle seçimlerden sonra tek bir partinin hükümet kurma çoğunluğuna sahip olamadığı

durumlarda koalisyon hükümetleri kurulmakta, bu hükümetlerin faaliyetleri uzun süreli olmamaktadır. Bu durum da genellikle erken seçim ile sonuçlanmaktadır. Parlamenter sisteminin olumsuzluklarının aşabilmek için düzenlemeler yapılmış olsa da yeterli olmadığı, sonuç alınmadığı ileri sürülmektedir.

Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi her ne kadar başkanlık sistemi olarak adlandırılrsa da bir önceki bölümde ele aldığımız gibi bazı özellikleri ile başkanlık sisteminden ayrılmaktadır. Bu sebeple tam anlamıyla bir başkanlık sisteminden söz etmek mümkün görünmemektedir. Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi kendine has bir yönetim şekli olduğunu söylemek, yanlış olmayacaktır.

Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçiş sürecinde birçok konuda yasal düzenleme yapılacaktır. Bu yasal düzenlemeler içerisinde yerel yönetimlerde yer alacaktır. Burada özellikle idari vesayete yönelik düzenlemeler yapılırken, merkezi yönetimin yerel yönetimler üzerindeki denetiminin, ülke bütünlüğü açısından zorunlu durumlarla sınırlandırılmasına dikkat edilmesi gerekirken, yerel yönetimlerin, idari ve mali açıdan özerkliğe sahip oldukları göz ardı edilmemelidir. Yerel yönetimlerin güçlendirilmesine yönelik çalışmalar, yasal düzenlemeler yapılmaktadır. Ancak bu düzenlemelere rağmen merkezi yönetimin yerel yönetimler üzerinde azımsanamayacak bir denetim yetkisinin olduğu görülmektedir. Özellikle de mevcut düzenlemelerde, İçişleri Bakanlığına verilmiş birçok denetim yetkisinin, yeniden ele alınarak düzenlenmesi önem taşımaktadır.

Kamu yönetiminde ve denetim anlayışında yaşanan değişimlere koşut olarak yerel yönetimlerde etkili bir denetimin sağlanabilmesi için özellikle dış denetim birimlerince yapılan denetimlerin, hazırlanan raporların kamuoyu ile paylaşılması yerinde olacaktır. Ayrıca denetim sürecine vatandaşların da katılımının sağlanacağı mekanizmaların hayata geçirilmesi gerekmektedir. Sadece kanunen yayımlanması zorunlu raporlarla yetinilmeyerek, belediyelerin gerek komisyon çalışmalarına gerekse meclis çalışmalarına vatandaş katılımını ve denetimini sağlayacak düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır. Özellikle parçalı bir yapı görünümüne sahip dış denetim birimlerinin çalışmalarının koordinasyon içinde yürütülmesini sağlayabilecek bir üst yapının kurulması önem taşımaktadır. Yerel yönetimlere yönelik denetimlerde, idari vesayet denetiminin sınırlandırılarak, iç denetim mekanizmalarının etkinlik kazandırılması yerinde olacaktır.



## Kaynakça

- 1) AKYILMAZ B., İdare Hukuku, Sayram Yayınları, 2004, Konya
- 2) ALBERT R., "Presidential Values in Parliamentary Democracies" **International Journal of Constitutional Law**, 8(2), 2010
- 3) ARSLAN N. T., "Yerelleşme, Özerklik ve Demokratikleşme Açısından Mahalli İdareler Hakkında Bir Değerlendirme", **C.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:32, No:2, ss:263-282, 2008
- 4) ARSLAN N. T. "İdari ve Mali Paylaşım açısından Merkezi Yönetim Yerel Yönetim İlişkileri", **İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, No:33, ss:189-208, 2005
- 5) ASLAN B., "Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:77, ss:63-86, 2010
- 6) ATAY C., Devlet Yönetimi ve Denetimi, Alfa Yayınları, İstanbul, 1999
- 7) BABÜROĞLU O. & NEVRA H., Ombudsman Kurumu İncelemesi:Devlette Bir Toplam Kalite Mekanizması Örneği, **TÜSİAD Yayınları**, İstanbul, 1997
- 8) BİLİR F., "Türkiye'ye Özgü Yeni Bir Hükümet Modeli: Cumhurbaşkanlığı Sistemi", **Yeni Türkiye**, Sayı: 94, 2017
- 9) COŞKUN B., "Türk Kamu Yönetiminde İdari Denetim Süreci ve Bu Süreç İçinde Ortaya Çıkan Sorunlar", **Türk İdare Dergisi**, Sayı:437, ss:81-104, 2002
- 10) ÇEVİKBAŞ R., "Türkiye'de Yerel Yönetimlerde Yerel Özerklik ve İdari Vesayet", **Yerel Siyaset Dergisi**, Sayı: 32, ss:74-86, 2008
- 11) ÇİNER C. U. & KARAKAYA O., "Merkez Yerel İlişkileri ve Mülki İdarenin Dönüşümü", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, 68(02), 2013
- 12) DURSUN A. & ALTINIŞIK S., "Türk Kamu Yönetiminde Uygulanan Denetim Türlerinin Değişimini Belirleyen Etkenler", **Strategic Public Management Journal (SPMJ)**, Issue No: 1, October 2015 - ISSN 2149-9543, pp. 91-108
- 13) EKİCİ B., "Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma ve Denetim", **Kamu Yönetimi Forumu IV Kuramdan Uygulamaya Bldiriler Kitabı**, Muğla, 2007
- 14) EKİCİ B., TOKER C., "Avrupa'da ve Ülkemizde Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Etkinliği", **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, Cilt:14, Sayı:1, ss:5-28, 2005
- 15) ERGUN T., **Kamu Yönetimi/Kuram Siyasa Uygulama**, TODAİE Yayınları, Ankara, 2004
- 16) ERYILMAZ B., "Küreselleşen Dünyada Yerel Yönetimlerin Yeri", **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, Cilt:4, Sayı:2, 1995
- 17) ESGÜN İ. U., "Ombudsman Kurumunun Türkiye İçin Ge-rekliliği Üzerine Bir Değerlendirme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.45, S.1, 1996
- 18) GİDERSOY B., "Başkanlık Hükümet Sistemi ve Türkiye İçin Geçerliliği", **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 9(19), 2017
- 19) GÜNDAY M., İdare Hukuku, İmaj Yayınları, 2003, Ankara
- 20) GÜVEN A. & KARKACIER A. & ŞİMŞEK T., "Merkezi-leşme Yerelleşme Tartışmaları Kapsamında Yerel Yöne-timlerde Vesayet Denetimi Sorunu", **Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi**, Cilt: 12 Sayı: 2, 2017
- 21) GÖZLER K., İdare Hukukuna Giriş, Ekin Kitabevi, Bursa, 2008,
- 22) GÖZÜBÜYÜK Ş., **Türkiye'nin Yönetim Yapısı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006
- 23) İNAN A., "İç Denetim ve Denetim Kuruluşları Arasındaki İlişkilerin Geliştirilmesi", **Sayıştay Dergisi**, Özel Sayı: 25 (Nisan-Haziran), ss:43-59, 1997
- 24) IIA: Supplemental Guidance: The Role Of Auditing In Public Sector Governance, The Institute of Internal Audi-tors, 2nd Edition, 2012
- 25) KAHRAMAN M., **Türk Anayasa Hukukunda Cumhur-başkanlığı**, Çizgi Kitabevi, 2012
- 26) KESTANE D., "Çağdaş Bir Denetim Organizasyonu Ola-rak Ombudsmanlık", **Maliye Dergisi**, Sayı:151, 2006
- 27) MUTTA S., İdarenin Denetlenmesi ve Ombudsman Siste-mi, Kazancı Yayınları, İstanbul, 2005
- 28) ÖRNEK A., **Kamu Yönetimi**, Meram Yayın Dağıtım, İs-tanbul, 1998
- 29) SANAL, R: Türkiye'de Yönetimsel Denetim ve Devlet Denet-leme Kurulu, TODAİE Yayını, Ankara, 2002
- 30) SOLAK G. S. & OKTAY E. & PEKKÜÇÜKŞEN Ş., "Kamu Yönetiminde Değişime Direnç: İç Denetim Örneği", **Strategic Public Management Journal** Volume 3, Special Issue, pp. 1-16 December 2017
- 31) TESEV: Kamu Denetim Sisteminin Yeniden Yapılandırıl-ması Konusunda TESEV Görüş ve Önerileri, **TESEV**, İs-tanbul,2004
- 32) TORTOP N., **Mahalli İdareler**, Yargı Yayınları, Ankara, 1999

1982 Anayasası

3152 Sayılı İçişleri Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

5393 Sayılı Belediye Kanunu

5216 Sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu

# TÜRK KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİNDE SAYIŞTAYIN DEĞİŞEN ROLÜ

## (THE CHANGING ROLE OF COURT OF ACCOUNTS IN THE TURKISH PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT)

*Mehmet İPEK\**

### ÖZET

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 68'inci maddesine göre dış denetimin amacı, 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 Meclisine raporlanmasıdır.

19.12.2010 tarihli ve 27790 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Sayıştayın denetim kapasitesini artırmış, raporlama faaliyetlerini ön plana çıkarmış ve dış denetimin uluslararası standartlara göre yapılacağını belirtmiştir.

### ABSTRACT

According to Article 68 of the Public Financial Management and Control Law No. 5018, within the framework of accountability of public administrations within the scope of general government, the aim of the external audit is research in compatibility of the financial activities, decisions and transactions of the administrations to laws, institutional objectives and plans and reporting the results to Grand National Assembly of Turkey.

Court of Accounts Law No 6085, published in the Off Official Gazette dated 19.12.2010 and numbered 27790, increased the auditing capacity of the Court of Accounts gave priority to reporting activities and stated that external auditing would be carried out according to international standards.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Sayıştaya hesap yargılaması yapan bir denetim ve yargı organı olmanın yanında raporlama görevi yapan bir kurum rolü de vererek yeni denetim sistemini şekillendirmiştir

Bu makalede, Türk kamu mali yönetim sisteminde Sayıştayın değişen rolü ele alınacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Kamu Mali Yönetim, Sayıştay, Dış Denetim, Raporlama, Performans Denetimi, Düzenlilik Denetimi.

**JEL Kodlaması:** M40, M42, K42.

Court of Accounts Law No 6085, has formed Court of Accounts by giving the organization an institutional role in reporting as well as being auditing and judicial body that makes account judgment.

In this article, the changing role of the Court of Accounts in the Turkish public financial management system will be addressed.

**Keywords:** Public Financial Management, Court of Accounts, External Audit, Reporting, Performance Auditing, Regularity Audit.

**JEL Classification:** M40, M42, K42.

\*) İç Denetim Birimi Başkanı, KOSGEB, mehmet.ipek@kosgeb.gov.tr, Yazı Gönderim Tarihi: 10.01.2018, Yazı Kabul Tarihi: 09.02.2018

## 1. GİRİŞ

Türk kamu mali yönetim sisteminin temelini 09.06.1927 tarihli ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu oluşturmuştur. Gerek ülkemizin ulaştığı iktisadi ve mali gelişmelerin zorlaması, gerekse Avrupa Birliği mevzuatına uyum sürecinde yaşanan ve yaşanması muhtemel uyumsuzlukların giderilmesi amacıyla kamu mali yönetim ve denetim sisteminin yeniden ele alınması zorunluluk arz etmiştir. 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe girerek 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nu yürürlükten kaldırmıştır.

Dış denetim sisteminin temelini ise 16.06.1934 tarihli ve 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu oluşturmuştur. Bir süre uygulandıktan sonra 2514 sayılı Kanun kaldırılarak yerine 21.02.1967 tarihli ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlüğe konulmuştur. Ancak, zamanla bu kanun da gerek kapsam itibarıyla gerekse içerdiği yönetim ve denetim teknikleri itibarıyla yetersiz kaldığından ihtiyaca cevap veremez hale gelmiştir. Bu nedenlerle 03.12.2010 tarihli ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu çıkartılarak 832 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmıştır.

6085 sayılı Sayıştay Kanunun genel gerekçesinde bu kanunla Sayıştayın:

- Düzenlilik denetimi ve performans denetimi tekniklerini eşit ağırlıkta uygulayabilecek,
- Tüm kamu fonlarını, kaynaklarını ve faaliyetlerini denetlemek için yasal yetkiye sahip olacak,
- İşleyiş ve fonksiyonel açıdan bağımsız olacak,
- Uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun denetim yapabilecek,
- Hazırladığı raporları zamanında ve belli bir prosedür dahilinde Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna sunabilecek,
- Kamuda hesap verme sorumluluğu bilincinin ve saydamlığın yerleştirilmesine ve yaygınlaştırılmasına, böylece yolsuzlukların önlenmesine önemli katkılarda bulunabilecek,
- Görev ve yetkilerini daha etkin bir biçimde yerine getirebilmek için iyi bir organizasyon yapısına sahip olacağı,

belirtmiştir.

Görüleceği üzere 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yeni kamu mali yönetiminin temeli oluştururken 6085 sayılı Sayıştay Kanunu da yeni dış denetimin temelini oluşturmaktadır.

6085 sayılı Kanun'la Sayıştaya yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemiyle dış denetimi gerçekleştiren ve hesap yargılaması yapan bir denetim ve yargı organı olması yanında raporlama görevi yapan bir kurum rolü de verilmiştir. Bu çerçevede Sayıştayın denetim alanı tüm kamu idarelerini kapsayacak şekilde genişletilmiş ve düzenlenecek rapor sayıları da çeşitlendirilmiştir. Denetimin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütüleceği kanuni düzenleme olarak 6085 sayılı Kanun'da yer almıştır.<sup>1</sup>

Yeni dönemde Sayıştay düzenlilik denetimi yanında performans denetimi de yapacaktır. Bu denetimler sonucunda, duruma göre, yargılamaya esas rapor, denetim raporu, Sayıştay raporu gibi raporlar düzenlenecektir.

832 sayılı Sayıştay Kanunu'nda, idare hesabı ve eklerinin denetimi ve yargı raporuna bağlı olarak yargılanması genel bir kural iken, 6085 sayılı Kanun sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususların kesin hükme bağlanmasını öngörmektedir.

Bu çalışmada 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile şekillendirilen yeni denetim sistemine kazandırılan kavram, teknik ve süreçler ana hatları ile açıklanarak, bu sistem bağlamında Sayıştayın rolü üzerinde bir değerlendirme yapılacaktır.

## 2. SAYIŞTAY KANUNU'NDA REFORMUN NEDENLERİ

Sayıştay Kanunu'nda reform yapılmasını gerektiren başlıca nedenleri irdelediğimizde bu nedenler;

- 1- Sayıştay Başkanlığının harcama öncesi kontrol aşamalarında vize ve tescil yapmak sureti ile görev alması,
- 2- Sayıştay tarafından yapılan dış denetimin kapsa-

1) Çalkoğlu Sinan, 6085 sayılı Sayıştay Kanununun Getirdikleri Yenilikler Bağlamında Düzenlilik Denetimi 2011.

mının dar kalması, bazı kurum ve harcamaların denetim dışında tutulması,

- 3- Sayıştay denetiminin evrak üzerinden yapılan yasal uygunluk denetimiyle sınırlı kalması,
- 4- Bakanlığın merkez ve taşra denetim birimleri, hem de bakanlıkların ve diğer kurum ve kuruluşların teftiş kurulları ve denetim birimleri ile Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde mükerrerlikler yaşanması,
- 5- Mali denetimin muhteviyat ve standartlarının oluşturulmamış olması, denetimin önceden belirlenmiş ve yazılı hale getirilmiş standart ve usuller yerine teamüllere, kişisel beceri ve yaklaşımlara göre yürütülmesi,
- 6- Mali veriler ve tablolar üzerinde mali denetim yapılmaması,
- 7- Denetimin belli faaliyetlerle sınırlı tutulması, kurumların tüm faaliyetlerinin denetlenmemesi,

olarak karşımıza çıkmaktadır.

Devlet Planlama Teşkilatı 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporunda, kaldırılan 832 sayılı Kanunu'na göre yapılan Sayıştay denetimleriyle ilgili olarak tespit edilen sorunların ise;<sup>2</sup>

- 1- Sayıştayın geleneksel denetim sistemi yargısal fonksiyonuna uygun olarak tasarlanması nedeniyle Genel Uygunluk Bildirimi ile diğer raporların hazırlanmasına yönelik çalışmalar çok sınırlı bir düzeyde yürütülmekte ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yeterli raporlama faaliyeti yapılamadığı,
- 2- Bütçe ve Sayıştay denetimi dışında bırakılmış kamu kaynaklarının varlığı, Sayıştayın mali denetimlerini bir bütünlük içerisinde yapmasına engel oluşturduğu,
- 3- Saymanlıkların organizasyon yönünden dağınıklığı ve sayıca çokluğu, Mali Yönetim Bilişim Sisteminin henüz kurulamamış olması mali raporlamanın dayanacağı verilerin doğru, zamanlı ve yeterli niteliklere sahip olmasını güçleştirdiği,

belirtilmiştir.

Sayıştay Kanunu'nda reform yapılmasını gerektiren nedenlere ve denetimde yaşanan sorunlara bakıldığında dış denetimde reform yapılmasının elzem olduğu görülmektedir.

### 3. SAYIŞTAYIN DENETİM ALANI

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (INTOSAI)'nin Lima Bildirisinde, Devlet faaliyetlerinin geleneksel mali çerçevenin dışına çıkarak, ekonomik ve sosyal sektörleri de kapsayacak şekilde Sayıştay denetimine tabi olması gerektiği vurgulanmıştır.

6085 sayılı Kanunu'nun 4'üncü maddesi ile Sayıştayın denetim alanı yeniden belirlenmiştir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 4'üncü maddesine göre;

Sayıştay;

- a) Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahallî idareleri, sermayesindeki kamu payı doğrudan veya dolaylı olarak %50'den fazla olan özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıkları, diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç),
- b) Kamu payı %50'den az olmamak kaydıyla (a) bendinde sayılan idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri,
- c) Kamu idareleri tarafından yapılan her türlü iç ve dış borçlanma, borç verilmesi, borç geri ödemeleeri, yurt dışından alınan hibelerin kullanımı, hibe verilmesi, Hazine garantileri, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususları; tüm kaynak aktarımları ve kullanımları ile Avrupa Birliği fonları dahil yurt içi ve yurt dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımını,
- ç) Kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini,

denetler.<sup>3</sup>

2) Devlet Planlama Teşkilatı, Mart 2000.

3) Duru Kıvanç, Dış Denetim ve Sayıştayın Yeni Mali Yönetim Sistemi İçinde Değişen Rolü ve Yapısı, 2015.

Ayrıca;

Sayıştay; yapılan antlaşma veya sözleşmedeki esaslar çerçevesinde uluslararası kuruluş ve örgütlerin hesap ve işlemlerini de denetler.

02.04.1987 tarihli ve 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunu'nun 2'nci maddesi kapsamına giren kamu kurum, kuruluş ve ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi, bu Kanun ve diğer kanunlarda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilir.

Dış denetimde Sayıştayın denetim alanının tüm genel yönetim kapsamındaki idareleri içerecek şekilde genişletilmesi önemli olup, bu aşamada Sayıştaya düşen görev, dış denetim kapsamına alınan tüm kamu idarelerinin hesap, işlem, karar ve faaliyetlerinin tam olarak, aksatılmadan, zamanında ve usulüne uygun olarak denetlenmesidir.

Yapılan reformla 5018 sayılı Kanunu'nun kapsamına paralel olarak Sayıştayın denetim alanı genel yönetim kuruluşlarının tümünü kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Dünyada kabul gören temel yaklaşım da, tüm kamu fonlarının, kaynaklarının ve faaliyetlerinin parlamento adına denetim görevi yapan Sayıştaylar tarafından denetlenmesidir.

#### 4. SAYIŞTAYIN DENETİM ŞEKLİ

6085 sayılı Kanun, Sayıştayın denetim alanını genişletmekle yetinmemiş denetimin niteliğini de değiştirmiştir. Öyle ki dış denetim çerçevesinde Sayıştaya düzenlilik denetimi yanında performans denetimi yetkisi de verilmiştir.

Kanuna göre Sayıştay denetimi;

Bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması, kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi, hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması amacıyla gerçekleştirilir.

Madde gerekçesinde, Lima Deklarasyonu, INTOSAI

Denetim Standartları ve INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberlerinden yararlandığı belirtilen 6085 sayılı Kanunu'nun 35'inci maddesine göre denetimin genel esasları şunlardır:

- a) Denetim; kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuksal uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesidir. Sayıştay tarafından yerindelik denetimi yapılamaz, idarenin takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak karar alınmaz.
- b) Denetim genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütülür.
- c) Sayıştay ve denetçiler denetim faaliyetini bağımsız ve tarafsız olarak yürütür. Sayıştaya denetim görevinin planlanması, programlanması ve yürütülmesinde talimat verilemez.
- ç) Denetimler, güncel denetim metodolojilerinin uygulanmasında gerekli özen gösterilerek gerçekleştirilir.
- d) Denetim görevinin etkin bir biçimde yerine getirilmesi için Kurum mensuplarının teknik ve mesleki yeterlikleri geliştirilir.
- e) Kalite güvencesinin sağlanması için, denetimin her aşaması denetim standartlarına, stratejik planlara, denetim programlarına ve mesleki etik kurallarına uygunluğu açısından sürekli gözden geçirilir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 37'nci maddesine göre denetimler şu aşamalardan oluşur;

- a) Denetimin planlanması,
- b) Denetim programının hazırlanması ve uygulanması,
- c) Sonuçların ve tavsiyelerin raporlanması,
- ç) Raporların, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması ve ilgili kamu idaresine gönderilmesi,
- d) Raporların izlenmesi,

Demokrasilerde meclislerin kamuya ait gelir, gider ve malların iyi yönetildiğine, vatandaşların ödedikleri



vergiler ile yapılan kamu harcamalarının karşılığının alındığına ilişkin güvence vermesi gerekmektedir. Bu güvenceyi ülkemizde Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim yapan Sayıştay sağlamaktadır.

6085 sayılı Kanunu'nun 2'nci maddesine göre Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetiminden oluşmaktadır. Düzenlilik denetimi ise mali denetimi ve uygunluk denetimini kapsamaktadır.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda düzenlilik denetimi;

- Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,
- Kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi,
- Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi,

suretiyle gerçekleştirilir.<sup>4</sup>

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'na göre;

**Mali denetim:** Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimi,

**Uygunluk denetimi:** Kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimi,

**Performans denetimi:** Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesini, ifade eder.

Gün geçtikçe önemini artan performans denetimi, yeni Sayıştay Kanunu'yla farklı bir tanıma ve işleyişe oturtulmaya çalışılmıştır. Performans denetimi konu-

su maalesef yanlış anlaşılmiş idarenin faaliyet sonuçlarının ölçülmesine indirgenmeye çalışılmıştır. 5018 sayılı Kanunu'nun 68'inci maddesinde denetimin "Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi" suretiyle gerçekleştirileceği belirtilirken, 6085 sayılı Kanunu'nun 34'üncü maddesinde ise denetimin "Kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi" şeklinde gerçekleştirileceği belirtilmiştir.<sup>5</sup>

Performans denetimi dışındaki denetim türleri 5018 sayılı Kanun'la uyumlu olarak düzenlenmiş iken Performans denetimi ise 6085 sayılı Kanun'da performans ölçümüne dönüştürülmüştür. Bu haliyle 5018 sayılı Kanun'da öngörülen performans denetiminin uygulanabilirliği kalmamıştır.

Ancak Denetim Planlama ve Koordinasyon Kurulunun 02.12.2014 tarihli ve 2014/14 sayılı toplantısında, "SDR.3, Performans Denetimi Rehberi 2014/2" adı altında kabul edilen ve 15.12.2014 tarihinde Sayıştay Başkanı tarafından onaylanan Rehberinin "Performans Denetiminin Hedefleri" başlıklı bölümünde Performans bilgisini denetlerken Sayıştayın üç temel hedefi aşağıdaki şekilde belirtilerek performans denetiminin kapsamı tekrar genişletilmiştir.

- Kamu mali yönetiminde hesap verebilirliğin ve saydamlığın sağlanmasını temin etmek üzere kamu idarelerinin, 5018 sayılı Kanun'a uygun olarak performans bilgilerini faaliyet raporlarında göstermelerini sağlamak,
- Raporlanan bilgilerin yararlılığına ve kalitesine katkıda bulunmak,
- Kamu idarelerinin performans hedefleri ve göstergeleri açısından kaydettikleri ilerlemeyi izlemek ve raporlamak üzere hazırladıkları faaliyet raporlarında yer alan bilginin doğruluğu konusunda TBMM'ye ve kamuoyuna bilgi vermek.<sup>6</sup>

Sayıştayın uygunluk denetiminin sonucunda yargı raporu düzenlenmekte ve sorumluların hesap ve işlemleri kesin hükme bağlanmaktadır. Mali denetim

4) Altıntaş Abdullah, 6085 sayılı Kanun Bağlamında Düzenlilik Denetimi, 2011.

5) Köse Hacı Ömer, Kamu Mali Yönetim Reformunun Etkileri ve 5018 sayılı Kanun'da Dış Denetim Tasarısına İlişkin Sorular, 2010.

6) Performans Denetimi Rehberi, 2014/2.

ve performans denetiminin çıktıları ise denetim raporlarıdır. Bu raporlar Sayıştayın yetkili kurullarında görüşüldükten sonra Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmaktadır.

Sayıştayın Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yaptığı denetimin, mali saydamlığı ve hesap verebilirliği geliştirmek amacıyla aşağıdaki hususları içermesi gerekmektedir.<sup>7</sup>

- Kamu kaynağının kullanıldığı her yer denetim kapsamında olmalıdır.
- Sayıştay kendi performansını da değerlendirerek kamuoyuna sunmalıdır.
- Kamuoyuna ve parlamentoya, açık, anlaşılır, güvenilir raporlar ve iyi uygulama örnekleri sunmalıdır.
- Raporları eleştirel olmaktan öte, yapıcı ve sonuç almaya odaklanmalıdır.
- Denetimlerini uluslararası genel kabul görmüş standartlara göre yapmalıdır.

## 5. DENETİM STANDARTLARI

Denetim Standartları, denetçinin gerçekleştireceği hedefler, uygulayacağı denetim prosedürleri ve teknikleri, iş kalitesi ve hazırlayacağı raporlar bakımından uyması gereken kurallar bütünüdür.

Denetim standartları denetçiler için uyulması gerekli kurallar bütünüdür. Kaliteli bir denetim yapılabilmesi için bu kuralların, denetim hedefleri, denetim prosedürleri ve tekniklerin yanı sıra denetimin çıktısı olan raporlar bakımından da uygulanması gerekmektedir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 68'inci maddesinde, dış denetimin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak Sayıştay tarafından yapılacağı belirtilmiş, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun "Denetimin genel esasları" başlıklı 35'inci maddesinin bir numaralı fıkrasının (b) bendinde; "Denetim genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütülür." şeklinde bu hüküm tekrar edilmiştir.<sup>8</sup>

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun genel gerekçesine baktığımızda, denetim standartlarıyla özellikle de Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) Denetim Standartlarıyla pek çok açıdan bağlantı kurulmuştur. Genel gerekçede, Sayıştayın denetim kapsamının genişletilmesi gerektiği hususunda ilgili INTOSAI Denetim Standardına göndermede bulunularak bütün denetim faaliyetlerinin Sayıştayın görev ve yetkisi içinde bulunması gerektiği belirtilmiştir. Kanunun hazırlanmasında INTOSAI denetim standartları ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IFAC) Standartlarının da dikkate alındığı genel gerekçede açıkça ifade edilmiştir. Teklif gerekçesinde Sayıştayın uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun denetim yapacağı belirtilmiştir.

Kısacası, gerek Kanunun genel gerekçesinde gerekse madde gerekçelerinde, denetimin uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yapılacağı vurgulanmıştır. Hatta, Kanun bir adım daha öteye giderek, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarından yararlanılarak Sayıştayın kendi denetim standartlarını oluşturacağını öngörmüştür. Sayıştayın kendi denetim standartlarını oluşturmasının gerekliliği sadece Sayıştay Kanunu'nda yer almamaktadır. Standartların hazırlanması hususunda uluslararası yükümlülüklerimiz de bulunmaktadır. Son olarak, Avrupa Birliği'ne aday ve adaylığa yakın ülke Sayıştayları ile Avrupa Sayıştay Başkanlar Toplantısında kabul edilen 9 Mart 2011 tarihli İstanbul Anlaşması ile INTOSAI Denetim Standartlarıyla uyumlu Sayıştay Denetim Standartlarının yürürlüğe konulması hususu tekrar gündeme gelmiştir.<sup>9</sup>

## 6. 6085 SAYILI SAYIŞTAY KANUNU'NA GÖRE RAPORLAMA

Hesap verme sorumluluğu bir raporlama faaliyeti olarak kendini göstermektedir. Sayıştay denetimleri de raporlanan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmakta ve bu anlamda Türkiye Büyük Millet Meclisi bir güvence sağlamaktadır. Bu yönüyle Sayıştay denetimi, hesap verme sorumluluğunun tam anlamıyla yerine getirilmesine hizmet etmektedir.

7) Söyler İlhami, Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sistemi Çerçevesinde Sayıştayın Rolü, 2011.

8) 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

9) Demirel Savaş, Cengiz İsmail, Mine Ereğ, Çetin Denetim Standartlarının Önemi, 2011.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'yla Sayıştaya raporlama görevi birincil görev olarak verilmiş ve bu görevin bir sonucu olarak çeşitli raporlar hazırlanması ve bunları Türkiye Büyük Millet Meclisine sunması öngörülmüştür. Yargılama görevi ise çağdaş Sayıştay anlayışına uygun olarak ikincil konuma gelmiştir.<sup>10</sup>

Sayıştay tarafından düzenlenmesi gereken raporları şöyle sıralayabiliriz:

- 1- Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu
- 2- Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu
- 3- Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporları
- 4- Genel Uygunluk Bildirimi
- 5- KİT Denetim Raporları
- 6- Diğer Raporları

### 6.1. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu

6085 sayılı Kanunu'nun 38'nci maddesine göre, kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda denetim grup başkanlıklarınca düzenlenen denetim raporları, idareler itibariyle birleştirilerek bir örneği Sayıştay Başkanlığınca ilgili kamu idaresine gönderilir. Bunlar üst yöneticiler tarafından otuz gün içinde cevaplandırılır. Bu cevaplar ışığında yeniden düzenlenen denetim raporları, Sayıştay Dairelerinin görüşleri alınmak üzere raporun ilgili olduğu yılın bitimini izleyen Mayıs ayı sonuna kadar Sayıştay Başkanlığına sunulur. Bu raporlara kamu idarelerinin cevapları eklenir. Daireler, raporlar hakkındaki görüşlerini temmuz ayının on beşine kadar Sayıştay Başkanlığına sunar.

Dairelerce görüş bildirilen denetim raporları ile Sayıştayca mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları da içeren dış denetim genel değerlendirme raporu hazırlanır ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alınır.

Dış denetim genel değerlendirme raporu ile Kurulun görüşlerini içeren denetim raporları, genel uygunluk bildirimini ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.

### 6.2. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu

6085 sayılı Kanunu'nun 39'uncu maddesi ve 5018 sayılı Kanunu'nun 41'inci maddesi uyarınca kamu idareleri tarafından gönderilen idare faaliyet raporları, İçişleri Bakanlığınca hazırlanan mahalli idareler faaliyet raporu ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan genel faaliyet raporu, denetim grup başkanlıklarınca değerlendirilerek, faaliyet genel değerlendirme raporu hazırlanır. Bu rapor, Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alındıktan sonra, mahalli idareler faaliyet raporu hariç diğer raporlar ile birlikte Sayıştay Başkanı tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur, bir örneği de İçişleri ve Maliye Bakanlığı ile ilgili mahalli idarenin meclisine gönderilir.

### 6.3. Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu

6085 sayılı Kanunu'nun 40'ncü maddesine göre Maliye Bakanlığınca yayımlanan bir yıla ait mali istatistikler izleyen yılın mart ayı içinde hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından denetim grup başkanlıklarınca değerlendirilir.<sup>11</sup>

Bu amaçla düzenlenen değerlendirme raporu, Sayıştay Başkanınca Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü de alındıktan sonra Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve Maliye Bakanlığına da gönderilir. Raporunda yer alan değerlendirmeler için Maliye Bakanı gerekli önlemleri alır.

### 6.4. Genel Uygunluk Bildirimi

5018 sayılı Kanunu'nun 43'üncü maddesi ve 6085 sayılı Kanunu'nun 41'nci maddesine göre, Sayıştay sadece merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için, kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Bildirim taslağı, denetim grup başkanlıklarınca denetim sonuçları ve faaliyet raporları dikkate alınarak hazırlanır. Taslaklar Sayıştay Genel Kurulunda görüşülerek son şeklini alır. Görüşmelerde Maliye temsilcisi ile Sayıştay Başsavcısı da hazır bulunur.

10) Akyel Recai, Kamu Harcamalarında Sayıştay Denetimi, 2012.

11) Yılmaz Nebi, Sayıştayın Raporlama Görevi ve Sayıştay Raporları, 2011.

832 sayılı Sayıştay Kanunu'nda da yer alan genel uygunluk bildirimini, kamu idare hesaplarını oluşturan mali raporlar ve tablolar ile kesin hesap kanunu tasarı ekinde yer alan cetvel ve belgelerin güvenilirliği ve doğruluğu ile bütçe kanunu uygulama sonuçlarının değerlendirildiği bir rapordur.

### 6.5. KİT Denetim Raporları

6085 sayılı Kanunu'nun 43'üncü maddesine göre, 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunu'nun 2'nci maddesi kapsamına giren kamu kurum, kuruluş ve ortaklıkların denetimi Sayıştayın görevleri arasında bulunmaktadır.

Bu amaçla denetim grup başkanlıklarınca hazırlanan yıllık denetim raporları en geç ilgili olduğu yılın bitimini izleyen Eylül ayı sonuna kadar Rapor Değerlendirme Kuruluna gönderilir. Kurul Ekim ayı sonuna kadar rapora son şeklini verir. Bu raporların bir örneği denetlenen kuruluşa, bir örneği de ilgili Bakanlığa gönderilir. Kuruluşlar bunların cevaplarını yetkili organlarından geçirmek kaydıyla 30 gün içinde Sayıştaya ve ilgili Bakanlığa gönderirler. İlgili Bakanlık kendi görüşünü de ilave ederek en geç on beş gün içinde Sayıştaya gönderir.

Söz konusu raporlar, kuruluş ve bakanlık cevapları en geç ilgili olduğu yılın bitimini izleyen yılın sonuna kadar, Türkiye Büyük Millet Meclisine ve Kalkınma Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığına gönderilir. Diğer taraftan denetlenen kuruluşların yıllık faaliyet sonuçlarını içeren genel rapor, kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla her yıl duyurulur.

### 6.6. Diğer Raporları

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 42'nci maddesine göre denetim ve incelemeler sonucunda hazırlanan raporlardır. Düzenlenmesi gereken diğer raporlar aşağıda belirtilmiştir.

- Sayıştay tarafından program, proje ve konu bazında gerçekleştirilen denetim ve incelemeler sonucu düzenlenen raporlar,
- Kamu idarelerinin kaynaklarını etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığı konusunda

yapılan denetimler sonucunda hazırlanan raporlar,

- Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre yapılan denetimler sonucunda düzenlenen raporlar (idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketlerin denetimi sonunda düzenlenen raporlar),
- Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendine göre yapılan denetimler sonucunda düzenlenen raporlar (Özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerin denetimi sonucunda hazırlanan raporlar),
- Kanunlarla verilen diğer inceleme, denetleme faaliyetleri sonucunda düzenlenen raporlar.

İster denetimle ilgili olsun, isterse denetim dışı olsun, Sayıştayın görev alanı ile ilgili olarak düzenlenen diğer raporlar, ilgili daire ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alındıktan sonra, Sayıştay Başkanınca Türkiye Büyük Millet Meclisine ve ilgili kamu idaresine gönderilir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu gereğince getirilen raporlama görevi ile artık kısa, anlamlı ve genel raporlar üretilmektedir. Bu da Sayıştay denetimlerini yargı gibi teknik bir alandan daha esnek bir alana görüş bil-dirme alanına getirmektedir.

Raporlama, mali saydamlık ve hesap verebilirliğinin sağlanmasında önemli bir araç kabul edilirken, düzenleyici ve denetleyici kuruluşların faaliyet raporu düzenleme mecburiyeti dışında tutulması bu alanda bir zafiyet oluşturmaktadır.

Sayıştayın hazırladığı raporların etkinliğinin söz konusu raporların Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından ayrıntılı bir şekilde değerlendirilmesine bağlı olup, bunun için özel ihtisas komisyonuna ihtiyaç duyulduğundan Türkiye Büyük Millet Meclisi içinde özel bir komisyon oluşturulması gerekmektedir. Bu doğrultuda Anglo-Sakson ülkelerindeki uygulamalara benzer bir düzenlemeye gidilerek, kamu hesapları komisyonu veya Sayıştay komisyonu kurularak milli güvenlik ve ticari sır dışındaki konuların kamuya açık olarak görüşülmesi ve komisyon tavsiyelerinin hükümet ve ilgili kuruluşlara yerine getirilip getirilmediği denetlenmelidir.<sup>12</sup>

12) Kazan Ahmet, 5018 sayılı Kanun ile Sayıştay Kanun Teklifi Bağlamında Sayıştayın Türkiye Büyük Millet Meclisine Sunacağı Raporlar, 2010.

İster Maliye Bakanlığınca hazırlansın, isterse Sayıştay tarafından hazırlansın, düzenlenen raporların doğru, güvenilir ve objektif unsurlar içermesi noktasında Sayıştayın önemli rolleri bulunmaktadır. Bu raporların kamuoyunun ilgisi ve bilgisine sunulması noktasında bunların güvenilirliği için Sayıştayın denetim fonksiyonunun sağlıklı bir şekilde işletilmesi gerekir. Aksi halde düzenlenen raporlar hakkında görüş bildirmesi mümkün değildir.

6085 sayılı Kanunu'nda Sayıştay;

- Düzenlilik denetimi ve performans denetimi tekniklerini eşit ağırlıkta uygulayabilecektir.
- Tüm kamu fonlarını, kaynaklarını ve faaliyetlerini denetlemek için yasal yetkiye sahip olacaktır.
- İşleyiş ve fonksiyonel açıdan bağımsız olacaktır.
- Uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun denetim yapabilecektir.
- Hazırladığı raporları zamanında ve belli bir prosedür dahilinde Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna sunabilecektir.
- Kamuda hesap verme sorumluluğu bilincinin ve saydamlığın yerleştirilmesine ve yaygınlaştırılmasına, böylece yolsuzlukların önlenmesine önemli katkılarda bulunabilecektir.
- Görev ve yetkilerini daha etkin bir biçimde yerine getirebilmek için iyi bir organizasyon yapısına sahip olacaktır.<sup>13</sup>

## 7. SONUÇ

6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Sayıştaya dış denetimi gerçekleştiren ve hesap yargılaması yapan bir denetim ve yargı organı olması yanında raporlama görevi yapan bir kurum rolü de verilmiştir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile birlikte dış denetimde özetle aşağıda belirtilen değişiklikler hayata geçmiştir.

- Kamusal işletmeler dahil olmak üzere bütün kamu kuruluşları Sayıştayın denetim alanına girmiştir. Bu yeni dönemde, Sayıştayın kendisinden beklenen görevleri yerine getirebilmesi açısından, daha etkin ve dışa açık bir kurumsal yapı ve işleyişi gerçekleştirmesi zorunludur.

- 6085 sayılı Kanun Sayıştayın denetim alanını genişletmekle yetinmemiş, denetimin niteliğini de değiştirmiştir. Öyle ki dış denetim çerçevesinde Sayıştaya düzenlilik denetimi yanında performans denetimi yetkisi de verilmiştir.
- Sayıştay denetimlerinin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütüleceği ilk defa kanuni bir düzenleme olarak 5018 ve 6085 sayılı Kanunlarda yer almıştır. Gerek denetim, gerekse raporlama sürecinin bu standartlara uygun olarak yürütülmesi, elde edilen sonuçları ilgili taraflar açısından güvenilir kıldığı gibi, yapılan denetimin uluslararası düzeyde bir standarda kavuşmasına da imkan tanıyacaktır.
- 6085 sayılı Kanun, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunu Sayıştaya devrederek Türkiye'de yüksek denetimi tek elde toplamış ve çift başlığa son vermiştir.
- Sayıştayın teşkilat yapısında köklü değişiklikler yapılmış, daha önce bulunmayan Rapor Değerlendirme Kurulu ve Denetim Planlama ve Koordinasyon Kurulu oluşturulmuştur.
- Daha önce pek çok kurum ve kuruluş kendi teşkilat kanunlarındaki hükümlerle Sayıştay denetimi dışında bırakılmışken, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile diğer kanunların Sayıştay denetiminden istisna veya muafiyet tanıyan hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır.
- Denetim faaliyetleri yeniden düzenlenerek yargı raporu üretme odaklı denetimden, Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna bilgi sunma amaçlı denetime geçilmesine olanak sağlanmıştır.
- 832 sayılı Kanunu'nun uygulanması sırasında neredeyse tüm hesaplar Sayıştay arşivlerinde saklanmakta iken 6085 sayılı Kanun ile bu uygulamadan vazgeçilmiş ve hesapların muhafazası görevi ilgili idarelerine verilmiştir.

Yeni Sayıştay Kanununa getirilen en önemli eleştiri ise performans denetimi ile ilgilidir. Kanun performans denetimi ile ilgili getirdiği düzenlemelerle, 832 sayılı Kanunu'nun gerisine düşmüş durumdadır. 832 sayılı Kanun performans denetimini; verimlilik,

13) Görgün Emin, Yüksek Lisans Tezi, 2011.



etkinlik, tutumluluk denetimi olarak tanımlarken ve yeni kanun faaliyet sonuçlarının ölçümüne indirgemıştır. 6085 sayılı Kanun performans denetimini, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi olarak tanımlamaktadır.

Ancak “Performans Denetimi Rehberi 2014/2” adı altında kabul edilen Rehberinin “Performans Denetiminin Hedefleri” başlıklı bölümünde Performans bilgisini denetlerken Sayıştayın üç temel hedefi belirtilerek performans denetiminin kapsamı tekrar genişletilmiştir.

Sayıştay raporlarının etkinliği, raporların Türkiye Büyük Millet Meclisinde detaylı bir şekilde incelenmesine ve görüşülmesine bağlıdır. TBMM’de Sayıştay raporlarının görüşüleceği Kamu Hesapları Komisyonu veya Sayıştay Komisyonu gibi bir komisyon kurulması yerinde olacaktır.

#### Kaynakça

- 1) AKYEL R., “Kamu Harcamalarında Sayıştay Denetimi”, Görüş Dergisi, Sayı:73, Nisan Haziran 2012.
- 2) ALTINTAŞ A., “6085 sayılı Kanun Bağlamında Düzenlilik Denetimi”, Dış Denetim Dergisi, Sayı:3, Ocak-Şubat-Mart 2011.
- 3) ÇALIKOĞLU S., “6085 sayılı Sayıştay Kanununun Getirdikleri Yenilikler Bağlamında Düzenlilik Denetimi”, Dış Denetim Dergisi, Sayı:3, Ocak-Şubat-Mart 2011.
- 4) DEMİREL S., EREK C. İ., ÇETİN M., “Denetim Standartlarının Önemi”, Dış Denetim Dergisi, Sayı:1, Temmuz-Eylül 2011.
- 5) Devlet Planlama Teşkilatı, “8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, Mart 2000. <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/oik535.pdf>. Erişim Tarihi: 08.12.2015.
- 6) DURU K., “Dış Denetim ve Sayıştayın Yeni Mali Yönetim Sistemi İçinde Değişen Rolü ve Yapısı”, 2015.
- 7) GÖRGÜN E., Türk Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay Denetimi Yüksek. Lisans Tezi, Karaman Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.
- 8) KAZAN A., “5018 sayılı Kanun ile Sayıştay Kanun Teklifi Bağlamında Sayıştayın Türkiye Büyük Millet Meclisine Sunacağı Raporlar”, Dış Denetim Dergisi, Sayı:1, Temmuz-Eylül 2010.
- 9) KÖSE H. Ö., “Kamu Mali Yönetim Reformunun Etkileri ve 5018 sayılı Kanun’da Dış Denetim Tasarısına İlişkin Sorular”, Dış Denetim Dergisi, Sayı:1, Temmuz-Eylül 2010.
- 10) SDR.3, Performans Denetimi Rehberi, 2014/2, 15.12.2014.
- 11) SÖYLER İ., “Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sistemi Çerçevesinde Sayıştayın Rolü” Sayıştay Dergisi, Sayı:87, Ekim - Aralık 2011, s 90.
- 12) YILMAZ N., “Sayıştayın Raporlama Görevi ve Sayıştay Raporları”, Dış Denetim Dergisi, Sayı:3, Ocak-Mart 2011
- 13) 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.
- 14) 6085 sayılı Sayıştay Kanunu.

# KAMU İÇ DENETİMİNİN İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİNE ETKİLERİ\*

## (EFFECTS OF PUBLIC SECTOR INTERNAL AUDIT ON HUMAN RESOURCE MANAGEMENT)

Öner SAMAT\*\*

### ÖZET

Denetim fonksiyonu ve dolayısıyla iç denetim idarelerin hedeflerine ulaşmalarını sağlayan önemli yönetim fonksiyonlarından biri olarak görülmektedir. Kurumların başarısındaki en önemli araçlardan biri ise insan kaynakları yönetimidir. Bu çalışma ile iç denetimin insan kaynakları yönetimi üzerindeki etkileri belirlenmeye çalışılmıştır.

Nitel araştırma metodolojisinden yararlanılmıştır. Bu çalışmanın bulguları, gerçekleştirilen denetimler sonrası uygulamaya yansıyan faaliyetler ile İç Denetçiler ve İnsan Kaynakları Dairesi Başkanlığında görevli olan eski veya yeni yöneticilerle yapılan görüşmeler dikkate alınarak oluşturulmuştur.

Kamu iç denetiminin, insan kaynakları yönetimine ilişkin olarak pek çok alanı, doğrudan veya dolaylı

olarak etkilediği görülmüştür. Özellikle eğitim, planlama, motivasyon, yönetim - elde tutma süreci, performans, iletişim, işe alma, iş yükü dağılımı, kariyer yönetimi ve ödüllendirme konuları öne çıkmaktadır.

Kamu iç denetiminin birçok konuda öneriler geliştirerek sürece etkilerde bulunduğu, pek çok alanı olumlu yönde dönüştürdüğü ifade edilebilmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Kamu Yönetiminde Denetim, İç Denetim, Kamu İç Denetimi, İnsan Kaynakları Yönetimi.

**JEL Kodlaması:** M12, M40, M42.

### ABSTRACT

*It is seen as one of the important management functions that enable the audit function and therefore the internal audit to achieve the objectives of the administrators. One of the most important tools in the success of institutions is the management of human resources. This study tried to determine the effects of internal audit on human resources management.*

*Qualitative research methodology has been utilized. The findings of this study were formed by taking into consideration the activities reflected to the implementation after the audits carried out and the interviews Internal Auditors with the old or new managers of Human Resources Department.*

*It has been seen that public internal audit is directly or indirectly influencing many areas in relation to human*

*resource management. In particular, education, planning, motivation, management - retention process, performance, communication, recruitment, distribution of work load, career management and rewarding issues stand out.*

*It can be stated that the public internal audit has developed many proposals in various fields and has been influential in the process and transformed many fields in a positive way.*

**Keywords:** Audit in Public Sector, Internal Audit, Public Sector Internal Audit, Human Resource Management.

**JEL Classification:** M12, M40, M42.

\* Bu çalışmada "İnsan Kaynakları Yönetimine Etkisi Açısından Kamu İç Denetimi: Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü İç Denetim Araştırması" konulu Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü (TODAİE) Haziran 2015 tarihli yayımlanmamış yüksek lisans tezinden yararlanılmıştır.

\*\* İç Denetçi, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, onersamat@gmail.com, Yazı Gönderim Tarihi: 21.12.2017, Yazı Kabul Tarihi: 29.01.2018

## 1. GİRİŞ

Küreselleşme olarak ifade edilen süreç, dünyada yaşanan pek çok değişimle ilişkilendirilmektedir. Bu süreçle birlikte, yönetim alanında da önemli gelişmeler yaşanmıştır. Gerçekleşen yönetim anlayışı değişimlerinin, bu süreçle ilişkili bulunan veya yönetimin alt süreçlerini oluşturan pek çok alanı etkileyen yönleri bulunmaktadır. Denetim fonksiyonunda da pek çok yenilik gerçekleştirilmiştir. Problem çözme konusunda eski sınırlı anlayışların yerine daha etkin, etkili ve ekonomik çözümler sunan bir denetim anlayışı getirilmeye çalışılmıştır. Denetimde yaşanan bu dönüşüm ile birlikte yapılan denetimlerin daha metodolojik, sonuç odaklı ve sorunun kökten çözülmesi mantığını taşıması amaçlanmıştır. Bu kapsamda, ülkemiz için, gerçekleştirilen en önemli yenilik, kamu kesimine iç denetim uygulamasının getirilmesi ve iç denetim birimlerinin kurulması olmuştur.

Bunun yanı sıra kurumların işleyişine etki eden ve onları öne çıkaran en önemli kaynaklarından biri, insandır. İnsan faktörü, kurum faaliyetlerinin yerine getirilmesinde önemli işlevler görmektedir. Bu faktörle ilgili olarak, kurumların sürükleyici unsuru olduğunu ifade edebiliriz. Bu nedenle, bu kaynağın yönetilmesi de önemli bir unsur olarak öne çıkmaktadır. İnsan kaynağının, istihdam edilmesinden görevinin sona ereceği süreye kadar, geçireceği tüm aşamalar için, gerekli önlemler alınarak, en iyi yöntemler seçilerek idare edilen bir süreç işlemelidir. Aynı zamanda kuruma rekabet gücü katmak ve geleceğe dönük perspektifler çizilebilir için, bu kaynağa ilişkin planlamalar da yeterli ölçüde gerçekleştirilmelidir.

Bu kaynağa ilişkin bir diğer yön ise insan kaynağı alanının kontrolü veya denetlenmesidir. Bu amaçla, kamu iç denetimi ile insan kaynakları yönetimi arasında, yapılan denetim veya danışmanlık faaliyetlerinde değerlendirilen kaynaklardan birinin insan kaynağı olması nedeniyle bir ilişki mevcuttur. Kamu iç denetimi doğrudan insan kaynaklarıyla ilgili birimlere yönelik çalışmalar yürütebilecektir. Aynı zamanda diğer süreçlerin veya birimlerin insan kaynağına yönelik çalışmalar gerçekleştirebilecektir. Böylece kamu iç denetiminin insan kaynakları yönetimi üzerinde doğrudan veya dolaylı çeşitli etkiler doğurması beklenebilir. Ayrıca kurumların insan kaynaklarına ilişkin olarak hem politikalar hem de uygulamalar üzerinden değerlendirilmesi mümkün hale getirilmiş olacaktır.

Yapılan çalışmanın kapsamında, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü iç denetim faaliyetleri ve insan kaynakları yönetimine ilişkin uygulamalar bulunmaktadır. Bu kapsamda elde edilen veriler değerlendirilmiştir. Bu çalışma ile iç denetiminin insan kaynakları yönetimi üzerinde yapmış olduğu etkilerin neler olduğunun tespit edilmesi temel amaç olmuştur. Denetime farklı bir anlayış getirme hedefiyle kurulan kamu iç denetiminin Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü örneği üzerinden yaptığı çalışmaların, insan kaynakları yönetiminin hangi faaliyetlerini, alanlarını veya alt süreçlerini etkilediğinin belirlenmesi amaçlanmıştır.

Bu çalışmada yöntem olarak nitel araştırma metodolojisi kullanılmıştır. Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü İç Denetim Birimi Başkanlığında görev alan iç denetçiler ve İnsan Kaynakları Dairesi Başkanlığında görevli olan eski veya yeni yöneticilerle yapılan görüşmelerden yararlanılmıştır. Ayrıca Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü İç Denetim Birimi Başkanlığınca gerçekleştirilen denetimler sonucu uygulamaya yansayan faaliyetlerden, iç denetimin insan kaynakları yönetimi üzerindeki etkilerinin daha net olarak ortaya konulması amacıyla faydalanılmıştır. Bu şekilde çalışmanın tespitleri ortaya konulmuştur. Bu çerçevede görüşmelerin yanı sıra, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından iyi uygulama örneği seçilmiş ve yaygınlaştırma faaliyeti ile diğer idarelerin iç denetçilerine eğitimler yoluyla anlatılmış olan Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü “İnsan Kaynakları Yönetimi Süreci Sistem Denetimi” gibi, İç Denetim Birimi Başkanlığınca yapılan denetim çalışmaları dikkate alınmıştır.

Hazırlanan çalışmada, öncelikle insan kaynakları yönetimi ve bu alanın denetimi konusu yer alacaktır. İzleyen bölümde Türk Kamu Yönetiminde iç denetim uygulaması hakkında bilgi verilecektir. Son bölümde ise Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü örneği üzerinden iç denetim çalışmaları ve insan kaynakları yönetimi alanında yaptığı etkiler üzerinde durulacaktır.

## 2. İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİNDE DENETİM

### 2.1. İnsan Kaynakları Yönetimi

Öncelikle kurum, kuruluş, işletme veya birimlerin belirli varlık gerekçeleri, ulaşmaya çalıştıkları amaçları vardır ve örgütler bunları gerçekleştirmek için çeşitli faaliyetlerde bulunurlar. Bu faaliyetlerin gerçek-

leştirilmesi sırasında birçok kaynaktan yararlanırlar. Bu kaynaklar, birimlerin yaptığı iş ve işlemlere göre, örgütten örgüte farklılıklar göstermektedir. Kaynakların bazıları, idarenin kullanımına göre, diğerlerinin önüne geçebilmektedir. Ancak tüm bu birimlerde göz ardı edilemeyen en önemli unsur, her zaman için insan kaynağıdır. İnsan kaynağı, hem uygulamaların gerçekleştirilmesinde hem de araştırma - geliştirme faaliyetlerinde yer almaktadır. Bu yönüyle, kurumun gelişimine yapacağı katkıların sınırının biraz daha geniş olacağı ve olumlu yönde ilerlemeler için öncülük yapabileceklerini kestirmek zor olmayacaktır.

Yönetim fonksiyonunu doğuran ihtiyacın, kaynakların hedeflere, ortak amaçlara yönlendirilmeleri olduğu düşünüldüğünde, bu sürecin en önemli aktörünün yine insan kaynağı olduğu açıktır. Bu durumda ortaya çıkan bir diğer önemli husus, yönetim fonksiyonun bir alt süreci niteliğinde olan insan kaynakları yönetiminin öneminin yadsınamayacağıdır.

Örgüt için en önemli unsur olarak görülen insan kaynağı, aynı zamanda insan kaynakları yönetiminin de konusunu teşkil etmektedir (Tortop vd., 2010:12). Genel olarak yönetimin de amacı, örgütteki insan kaynağına yönelik olarak yapmış olduğu çalışmalar ile onun performansını iyileştirmek, örgütsel performansa yapmış olduğu katkıları arttırmaktır. Bu nedenle son yıllarda, hedeflediklerine ulaşmayı düşünen örgütlerde çalışan verimliliği ve motivasyonu unsurlarını sağlamak büyük ölçüde insan kaynakları yönetiminin başarısına ihtiyaç duymaktadır (Yılmaz, 2010: 18-33).

İnsan kaynakları yönetimi, gelişen, değişen ve çevresel unsurları göz önüne alarak, örgüt kültürü oluşturan ve bu çerçevede, insan kaynaklarına çeşitli sorumluluklar yükleyerek, insana odaklanmış, dinamik ve esnek bir hizmet anlayışını örgüt geneline yaygınlaştırma amacı taşıyan bir yönetim felsefesi olarak görülmektedir (Tortop vd., 2010: 16).

## 2.2. İnsan Kaynaklarının Denetimi

İnsan kaynaklarının denetimi, uygulamada performansa ilişkin olarak yapılan değerlendirmeler ve kurumlarda gerçekleştirilen denetimlerin insan kaynaklarını ilgilendiren kısımları üzerinden gerçekleşmektedir. Bu performans değerlendirmeleri ve yapılan denetimlerde ortaya çıkan bilgiler esas alınarak konu hakkında uygulamalar yapılmaktadır.

Bireysel performansa ilişkin denetim veya değerlendirme süreci, uygun performans standartlarının

geliştirilmesi, bunlara ilişkin olarak çalışanlara ait bilgilerin toplanması, elde edilen bu verilerin işlenerek tahlil edilmesi sonrasında standartlar içerisine yerleştirilmeleri, ölçüm raporlarının oluşturulması, ilgili yerlere gönderilerek bu yerlerin bu raporları yorumlamalarının sağlanması şeklinde gerçekleştirilmektedir (Silah, 2005: 207). Süreç sonrasında, insan kaynaklarına ilişkin olarak, gerçekleştirilen performanslara ilişkin veriler elde edilmiş, değerlendirilmiş olacak ve izleyen dönemlere ilişkin gerekli önlemler alınması sağlanacaktır.

İnsan kaynaklarıyla ilgili birimlerin bir bütün olarak değerlendirilmesi ise, kurum yöneticilerin yaptığı değerlendirmelerle gerçekleştirilmektedir. Yöneticilerin ayrıca yapılan sistem (süreç) denetimleri ile konuyla ilgili bilgi aldığı ifade edilebilir. Performans değerlendirmeleri yanında, genel olarak yapılan denetimlerde, tüm işlemleri incelenen birimlerin, insan kaynaklarının yeterliliği konusuna da yer verilebilmektedir. Burada ağırlıklı olarak değinilen kısım, işlemlerin sorunsuz şekilde ilerlemesini sağlayıcı insan kaynağının temini konusudur. Ancak, tüm kurumu ilgilendiren insan kaynağı politikalarının ve işlemlerinin değerlendirilmesi konusuna bu çalışmalarda genelde yer verilmemektedir.

İç denetim, insan kaynakları süreci veya sistemi denetimi aracılığıyla, insan kaynakları daireleri üzerinde yapılan denetimler, kurumun insan kaynaklarına ilişkin olarak hem politikalar hem de uygulamalar üzerinden değerlendirmesini mümkün hale getirmiştir.

Genel olarak performans, örgütler tarafından amaçlanmış ve öncesinde planlanmış bir faaliyet sonucunda gerçekleştirilen çıktılarını, nicel ve/veya nitel olarak belirlenmesi, kurumsal hedeflere ne derecede ulaşıldığının ölçülmesidir (Devlet Planlama Teşkilatı, 2000: 74). Performans değerlendirmeleri, kurumsal veya bireysel düzeyde, ortaya konulan performansların ölçülmesi ve saptanan veriler üzerinden değerlendirmeler yapılması amacıyla yürütülen faaliyetlerdir. Burada amaç, hedeflenen performans göstergelerine ulaşmaktır.

Değerlendirmeler, düşük performans gösteren çalışanların performanslarının, gelişim ihtiyaçlarını belirleyen geribildirimler sayesinde, geliştirilmesine ve yüksek performans gösteren çalışanların, yapılan teşviklerle daha da iyileştirilmesine yardımcı olmaktadır (Mani, 2002: 141). Performans değerlendirmeleri yapılması, hem yüksek, hem düşük performans gösteren çalışanlara yönelik yararlı sonuçlar elde edilmesini mümkün kılmaktadır.

Kamu kurumlarının, yürüttükleri faaliyetlere ilişkin olarak, başarılı sonuçlar alıp almadığının değerlendirilmesinde öne çıkan, iki temel yaklaşım bulunmaktadır. İlki, bazı global göstergeler üzerinden değerlendirmeler yapılmasıdır. Yapılan kamu hizmetleri sonucu yaşam kalitesinde meydana gelen artışlar veya değişimler, sağlık tedavileri veya çevresel değişimler gibi göstergelere bakılmaktadır. Örneğin istihdam politikalarının değerlendirilmesi için, işsizlik seviyesinin ne olduğunun belirlenmesidir (Flynn, 2012: 137-138). Bu değerlendirmeler, uluslararası örgütlerin ülkeleri değerlendirmeleri gibi, genel göstergeler üzerinden yapılmaktadır. Bu genel bakış açısıyla yaklaşıldığında, işsizlik seviyesinin düşmesi, bu alanda görev yapan kamu kurumlarının görevlerini yerine getirmelerinde başarılı olarak görülmelerini varsaymayı gerektirir.

Diğer yaklaşımda ise, bireysel olarak hizmetlerden yararlanma üzerinden değerlendirmeler yapılmaktadır. Örneğin sağlık sektöründe yer alan çalışanlar ile bu hizmetten faydalananlar üzerinden ölçümler yapılır. Bunların tedavi hizmetlerinden olan beklentileri belirlenerek, hizmetlerin geliştirilmesi sağlanır. İşsizlik seviyesinin ölçülmesinden ziyade, istihdam hizmeti ile ne kadar işçinin iş bulmasının sağlandığı verileri üzerinden değerlendirmeler yapılır (Flynn, 2012: 138). Burada sağlanan hizmetten doğrudan yararlanma üzerinden ölçümler gerçekleştirilir ve daha küçük ölçeklerdeki veriler üzerinden kurumsal hizmetler ele alınır.

### 3. TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM

#### 3.1. Kamu Yönetiminde Denetim

Planlama ile başlayan, denetimle birlikte yeniden planlama aşamasına dönülen bir yönetim süreci gerçekleşmektedir. Bu noktada, denetimin önemi ve vazgeçilmezliğini sağlayan husus, planlama ile hedeflenen unsurlara, uygulama ile ne ölçüde ulaşıldığının belirlenmesi suretiyle, izleyen süreçte atılacak adımlara ilişkin yeniden planlama aşamasına geçişi sağlaması olmaktadır.

Bu yönüyle denetim, gerçekleştirilen yönetim sürecinin önemli bir unsuru olmakta, yapısı gereği, sürdürülen yönetim faaliyetlerinin normal akışı içerisinde ortaya çıkan bir neticesini yansıtmakta ve onun devamı özelliğini taşımaktadır. Böylece yürütülen yönetsel faaliyetlerin yanında her zaman için kendini gös-

termektedir. Bu durumun kaynağında, yönetim sürecinin yürütüldüğü teşkilatın kendini sürdürülebilir kılma kararlılığı bulunmaktadır. Denetim, idarenin kendisi için seçmiş olduğu hedefleri ve ona yüklenen görevleri, belirlediği süre ve nitelikte yapıp yapmadığının gözlenmesidir (Uluğ, 2004: 97-98).

Webster sözlüğüne göre denetim (audit), bir hesabın veya hesapların, bu amaçla görevlendirilmiş memur veya görevliler tarafından, yapılan işlemlerin, makbuz, şahit ve raporlar üzerinden, sonuçlarla karşılaştırılması suretiyle kontrol edilmesidir (Webster, 1959). Montgomery'e göre ise, denetim (auditing), hazırlanmalarında yer almayan kişilerce, muhasebe defter ve kayıtlarının kontrolü veya incelenmesi olarak tanımlanmaktadır (Montgomery, 1937).

Kamu kesiminde denetim, örgütsel faaliyetlerin yürütülmesi sırasında kullanılan kamu kaynaklarına ilişkin olarak, öncesinde belirlenmiş amaç doğrultusunda yapılan ve bu amaca göre belirlenmiş ölçütler çerçevesinde, elde edilen sonuçların incelendiği ve ortaya konulan problemler için akılcı çözümler sunulduğu bir değerlendirme sürecidir.

Denetim aracılığıyla yöneticiler, kurum faaliyetlerinin planlandığı şekilde ilerleyip ilerlemediğini test etme imkanı bulmaktadır (Ergun, 2004: 113). Ayrıca denetim, kurumlarda çalışan personelin görevlerini yapma şekillerini gözlemeyi, hata ve eksikliklerini ortaya koymayı, sorun çözümleri konusunda yenilikleri tanıtmayı ve yeni yöntemler geliştirmeyi gerçekleştirmektedir (Yılmaz, 2010: 4). Denetim süreci, bir zırh işlevi görenek tüm diğer süreçleri koruyan, lokomotif görevi görenek yönetimi geliştiren bir süreç olarak değerlendirilmelidir (Çakır, 2013: 4). Denetim ile yapılan işlemlerin incelenmesi, varsa eksikliklerinin giderilmesi suretiyle geleceğe ilişkin olarak, sunulan bilgiler üzerinden değerlendirmeler yapılmaktadır. Bu şekilde sonraki dönemlerin faaliyetlerine şekil verilmektedir. Sağladığı yararlarıyla, denetimin öneminin yadsınamayacağı açıktır.

#### 3.2. Denetimde Yeniden Yapılanma

Türk kamu yönetiminin, geçmişten devraldığı ve cumhuriyet dönemi boyunca devletin büyümesi sürecinde pekiştirerek bugüne taşıdığı katı, hiyerarşik ve himayeci örgütlenme modeli ve bu modelin doğurduğu kaynak israfı, bütçe açıkları, performans düşüklüğü, devlete güvensizlik, yolsuzluklar gibi yapısal ve işlevsel sorunlar kalite arayışı çerçevesinde ve müşteri odaklı bir yaklaşımla incelenirken; aslında kamu yö-



netiminin geleneksel merkeziyetçi ve bürokratik yapısından doğan sorunlar bağlamında, yine bir bütün olarak kamu yönetiminin yeniden radikal bir değişim ihtiyacıyla karşı karşıya bulunduğu gerçeğine işaret edilmektedir (Saran, 2004: 2). Günümüzde, kamu yönetiminde yaşanan değişimin, gereklilik noktaları bu şekilde vurgulanmaktadır.

Yönetim alanında, Yeni Kamu İşletmeciliği olarak ifadelendirilen anlayış içerisinde bir dönüşüm yaşanmakta ve bu alanda, hiyerarşik yapıda yaşanan azalma, rekabet içerisinde sunulması hedeflenen hizmetler, yönetim alanı için daha çok önem verilen mali konular, amaçlara odaklanmış yönetim, sonuçlara odaklı hareket, etkinliğin, stratejinin, performansın ön planda tutulduğu, daha esnek hale getirilmiş istihdam, iş güvencesine dönük olarak ortaya çıkan şüpheler, hesap verebilir, açık, daha basitleştirilmiş yönetim gibi gelişmeler olmaktadır. Böylece denetime ilişkin uygulamalar etkilenmekte, denetimin odağı kaymaktadır (Al, 2007: 47). Kamu yönetimi alanında görülen bu değişimler, onun alt süreçleri arasında yer alan denetim anlayışını da değiştirmiştir.

Böylece yönetim denetim arasındaki ilişkiler, Yeni Kamu İşletmeciliği anlayışı perspektifine göre yeniden tanımlanmakta, denetim yeni kavram ve kurumlarla tanışmaktadır (Önder ve Türkoğlu, 2012: 202). Denetimde yapılan değişimler, birçok devlet tarafından yapılan idari reformların önemli bir parçasını teşkil etmektedir. Denetime çağdaş bir şekil kazandırmak, çeşitlendirilmesini ve güçlendirilmesini sağlamak amacıyla çeşitli adımlar atılmaktadır (Sobacı ve Köseoğlu, 2014: 26).

Geleneksel anlayışta, idareler tarafından gerçekleştirilen faaliyetler, ortaya çıkan işbölümü, uzmanlaşma ile birbirinden ayrı hale gelmiş, hiyerarşi ve koordinasyon ile işlerin yürütülmesi için çaba harcanmıştır. Bu merkeziyetçi yapı, hiyerarşiye önem vermiş; yapılan denetimlerin yukarıdan aşağıya olmasını, sıkı şekilde yapılmasını ve denetim dışı alan kalmamasını hedeflemiştir. Daha çok cezalandırma düşüncesi taşıyan bu denetim şekli yüzünden, denetimden beklenen katkı sağlanamamıştır. Bu, yaşanan değişimlerden ve yeniliklerden geri kalan bir yapıyı ortaya çıkarmakta, çalışan katkılarını önlemektedir. Yeni Kamu İşletmeciliği anlayışı ile birlikte sonuç odaklı denetim ve performans denetimi ortaya çıkmıştır (Al, 2007: 46-50). Artık ortaya konulan sonuçlar üzerinden değerlendirmeler yapılmakta, kullanılan kaynağın etkin, etkili ve ekonomik tüketimi üzerinde durulmaktadır. Hedefler ile sonuçlar karşılaştırılarak, eksik veya ha-

taların sebepleri belirlenmekte ve çeşitli öneriler geliştirilmektedir.

Ülkemizde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle, mali disiplinin öne çıkartılması, kamu kaynaklarında ekonomiklik, etkinlik, etkililik, saydamlık, hesap verebilirlik ve stratejik plana uygunluk gibi kavramların uygulamaya geçirilmesi sağlanmış ve bunlarla birlikte iç ve dış denetim yapılması öngörülmüştür (Bakır, 2012: 90). Bu şekilde, AB tarafından desteklenen, Anglo-Sakson denetim olarak da ifade edilen anlayış, resmen hayata geçirilmiştir. Denetimin üst yöneticilere bağımlı hale getirilmesiyle kurgulanan iç ve dış denetim türleri, üst yöneticiye geniş hareket sahası tanınması amacını taşımaktadır (Apan, 2011: 11). Ayrıca yapılan işlemlerin sadece mevzuata uygunluk temelinde denetlenmesine odaklanmak yerine, öncelik işlemin ekonomik, etkin ve etkili olmasına göre denetlenmesine verilmektedir (Bakır, 2012: 90).

Geleneksel denetim modelinden vazgeçilmeye başlanıldığı 1990'lardan sonra, kurumların karşılaştığı risklerin ele alındığı, bu risklerle ilgili olarak iç kontrollerin yeterliliğinin, sistemin amaçlara yönelik çalışıp çalışmadığının değerlendirildiği modern bir yaklaşım sergilenmiştir (Çıplak, 2009: 57).

### 3.3. İç Denetim

Günümüzde denetim anlayışı, gittikçe karmaşıklaşan ve büyüyen birimler için değişimler göstermektedir. Bu değişimlerin sonucu olarak, yeniden yapılanma süreciyle kamu yönetiminde iç denetim uygulamasına geçiş yapılmıştır.

Sayıştay yayınları arasında yer alan Performans ve Risk Denetimi Terimleri adlı esere göre (Karabeyli vd., 2000:27): "İç denetim (Internal Auditing), bir kurumun/kuruluşun kendi personelinin, yönetsel kontrolün etkin ve doğru biçimde sürdürülüp sürdürülmediği, kayıtlar ve raporların -mali, muhasebe ve diğer konularda- gerçek işlemleri yansıtıp yansıtmadığı, doğru ve hızlı sonuçlar verip vermediği, her şube, daire ya da diğer birimlerin sorumlu oldukları yöntem, politika ve planları uygulayıp uygulamadığı konularında birinci elden işbaşındaki gözlemlere dayanarak yönetim adına yaptığı bir seri araştırma yol ve tekniklerden oluşur. Kurum sistem ve usullerini değerlendirmek ve hesaplardaki yolsuzluk, maddi hata, yanlışlık ve verimsiz uygulama ihtimallerini asgariye indirmek amacıyla yapılır."

1941 yılında, Amerika'da kurulan, İ Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors-IIA) tarafından 1957 yılında, İ Denetçinin Sorumlulukları Beyanında, yapılan tanıma göre; iç denetim, "yönetime temel bir hizmet olarak, muhasebe, finans ve diğeri işlemlerin kontrolü için, bir organizasyon içerisinde yapılan bağımsız bir değerlendirme aktivitesi; diğeri kontrollerin etkililiğini ölçen ve değerlendiren idari bir kontroldür". İlk dönemlerinde muhasebe alanının özel bir kısmı olarak görülen iç denetim, muhasebe alanına ilişkin işlemlerin ve geçirilen evrelerin denetiminin, kayıtları denetlenen organizasyonun ücret bordrosunda bulunan kişiler tarafından yapılması olarak ifadelendirilmiştir (Brink ve Cashin, 1958: 3-4).

Bu yönüyle, bir dış denetçinin yaptığı gibi değerlendirmeler yapması beklenen, hem iç yönetsel hem de i muhasebe kontrolü alanında örgüt için en önemli araçlardan biri olan iç denetim, örgütün kendi kendini kontrol aracı olarak değerlendirilmiştir (Silvoso ve Bauer, 1965: 124). Yine İ Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından 2003 yılında yapılan tanıma göre; "iç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve katkı sağlamak amacıyla tasarlanmış bağımsız, tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir". İç denetim, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğinin geliştirilmesi ve değerlendirilmesinde sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirerek örgütsel amaçların başarılmasına katkı sağlamaktadır (Bilge ve Kiracı, 2010:4).

1940'lı yıllarda iç denetimden beklenen temel amaç, mali bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğunu tespit etmesidir. Günümüzde bu yönü devam etmekle birlikte, danışmanlık yapma ve değer yaratma işlevleri de buna eklenmiştir (Acar ve Şahin, 2009: 90). Yapılan tanımların yaşadığı süreçten de bu gelişim rahatça anlaşılabilmektedir.

Sawyer vd. tarafından kapsamlı olarak yapılmış bir diğeri tanıma göre iç denetim (Sawyer, Dittenhofer ve Scheiner, 2003: 10); "Bir organizasyondaki, finansal ve operasyonel bilginin doğru ve güvenilir; işletmenin risklerinin tanımlanmış ve asgariye indirilmiş olup olmadığı, dış düzenlemelerin ve kabul edilen i politikaların ve usullerin izlenip izlenmediği, tatmin edici standartların oluşturulup oluşturulmadığı, kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı, organizasyonun hedeflerine etkin bir biçimde ulaşım ulaşmadığı hususlarının belirlenmesi ve yöneticiler ile diğeri üyelerin görev ve sorumluluklarını etkin bir biçimde yerine getirmelerine destek olmak amacıyla, tüm işlemlerin ve kontrollerin i

denetçilerle nesnel ve sistematik bir biçimde gözden geçirilmesi ve onaylanmasıdır."

İç denetim risk esasına dayanan, risklerin tanım ve derecelendirmelerinin yapılarak en uygun çözüm önerilerinin üst yönetime sunulduğu bir faaliyet (Aslan, 2010: 67). Risk faktörü önemli bir değerlendirme aracı olarak öne çıkmaktadır. Risklerin ve bunlara dayanılarak alınmış olan iç kontrol önlemleri, yapılacak analiz ve değerlendirmeleri şekillendirecektir. Ayrıca yapılan denetim süreci sonunda öne çıkan risklerin azaltılmasına yönelik olarak sunulacak öneriler, bunlar dikkate alınarak hazırlanacaktır.

Böylece iç denetim, çağdaş bakış açısıyla birlikte genişleyen risk yönetimi kapsamının etkisiyle, rekabet üstünlüğü yaratabilecek uygulamaların belirlenmesi ve yönlendirilmesi konularında çalışmak durumunda kalmıştır. İç denetim stratejik risklerin değerlendirmeye alınmasıyla birlikte, sadece bir uyum ve etkinliği sağlama fonksiyonu olarak görülmemektedir (Gönen ve Çelik, 2005: 44). Ayrıca kamu iç denetim birimleri, yaşanan dönüşüm ile birlikte değer koruyan yapıdan değer katan denetim anlayışına geçiş yapmışlardır (Kırdı, 2011: 10).

İç denetim birimlerinin kurumlar tarafından desteklenmesi, iyi tasarlanmış muhasebe standartlarının ve bağımsız i ve dış denetim fonksiyonlarının güçlendirilmesi, bu konuların kamusal düzenlemelerle geliştirilmesi, bağımsız denetim birimleriyle koordineli olarak çalışmalarının sağlanması suretiyle etkin bir iç denetim meydana getirilmesi, kurumsal yönetimin örgüte yerleşmesi açısından önemli bir araç olmaktadır (Göçen, 2010: 124-125). Zaman ilerledikçe, kamu veya özel sektör fark etmeksizin her örgütte önemi daha fazla anlaşılan iç denetim, gelecekte teknolojik gelişmelerin sağlayacağı yeni olanaklarla iyi kurumsal yönetimin en sağlam güvencesi haline gelecektir (Abdioğlu, 2008: 101).

Günümüz modern iç denetim anlayışı bilgi veren değil, yorum katan konumda bulunmakta, edinilen bilgiler analiz ve sentez edilerek üst yönetime sunulmakta ve yöneticilerin iş ortamına yönelik olarak değişen eğilim, fırsat, tehdit ve riskler konusunda daha etkin kararlar alması sağlanmaktadır. Artık çok yönlü ve gerçek zamanlı yorumlar yapılarak görüş oluşturulmaktadır (Kahyaoğlu, 2012: 10). Bu şekilde yapılan değerlendirmeler sayesinde, daha doğru kararlar verilmesinin önü açılmaktadır.

İç denetim, değişen dünya şartlarında, hem mevcudu korumaya hem de yeni değer yaratmaya çalışan yö-

neticilerin, örgütün finansal ve operasyonel risklerinin yönetilmesinde kullanılan iç kontrol sistemlerini gözden geçirerek etkinlik ve yerindelik konularında verdikleri güvenceyle mevcudun korunması çalışmalarına; stratejik alanlarla ilgili olarak yaptıkları danışmanlık faaliyetiyle değer yaratma çabalarına destek olmaktadır (İğdelipınar, 2014: 15). Böylece örgüt çevresinde yaşanan değişimin yakalanması sağlanmakta ve örgütün pasif kalmasının önüne geçilmektedir. Değişimi yakalamakta geç kalan örgütlerin, beklentileri karşılayamaması ve yok olması kaçınılmazdır. Bu açıdan, yarattığı katma değer ile iç denetimin örgüt için yararları büyük ve önemlidir.

Ayrıca ortaya çıkan riskler nedeniyle, kurumların, belirlemiş olduğu amaçları, uymayı planladıkları programları gerçekleştirmelerine engel olacak, hizmet sunumlarını aksatacak, itibarlarını zedeleyecek olayların meydana gelmesi muhtemeldir. Yolsuzluk, görevi kötüye kullanma, çevre, sağlık, güvenlik konularında yaşanacak olumsuzluklar, hizmetlerin zamanında, uygun kalitede veya maliyetle yerine getirilememesine neden olabilecektir (Kıral, 2014: 330). İç denetimin kurumsal risk yönetimine yapacağı katkılar, bu sistemde gidereceği eksiklikler sayesinde, bu tür durumlarla karşılaşılması ihtimali ise, azaltacaktır.

Tüm bunlardan anlaşılın husus, iç denetimin örgüt için bir pusula işlevi görmesidir. Tanımlarda belirtilen hususların yeterli ölçüde yerine getirilmesi suretiyle, iç denetimin, idareler tarafından belirlenen amaçlara ve politikalara ulaşılmasında yönetime ayna tutan bir görevi bulunmaktadır (Koçak ve Kavakoğlu, 2010: 123).

Aslında iç denetimde gerçekleştirilecek çalışmalar sonucu, ulaşılacak istenilen temel hedef, etik ve sorumlu bir yönetimin sağlanmasıdır (Chambers, 2014: 12). İç denetçilerce ortaya konulan bulgular ve yapılan tavsiyelerle hareket edilmesi veya bunların değerlendirilerek farklı aktivitelere karar verilmesi suretiyle, yönetimin riskli alanlarına çözümler üretilecek, böylece daha etik ve yaptıklarının bilincinde bir yönetim faaliyeti gerçekleşecektir. Aslında iç denetimde temel amacın, bu mantığın örgütlere yerleştirilmesi olduğu ifade edilebilir. Böylece örgütün daha iyi yönde gelişimine katkıda bulunulacaktır.

Birimlerin tanınması, risklerin izlenerek problemlerin büyümeden önce azaltılması ve bu problemlere karşı aksiyon planı geliştirilmesinde, müfettiş ve denetçilerle işbirliği ve proaktif bir ilişkinin kurulması, örgütler için yararlı olacaktır (Chambers, 2014: 10).

Bu noktada, yönetimler ile iç denetim faaliyetini gerçekleştirenler arasında kurulacak olan olumlu yönde bir uyumun kurumsal amaçlara ulaşmak konusunda oldukça yararlı sonuçları olacaktır.

#### 4. TAPU VE KADASTRO GENEL MÜDÜRLÜĞÜ İÇ DENETİM ARAŞTIRMASI

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü iç denetim biriminin seçilmesindeki temel dinamikler, birimin çalışmalarıyla teşkilatı içerisinde önemli bir yer alması, yaptığı çalışmalar arasından İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından iyi uygulama örneği seçilmesi ve iç denetimin ilk beş yılıyla ilgili olarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanan rapora göre, yapılan sistem denetimlerinde getirdiği öneri sayıları açısından Türkiye birincisi olmasıdır. Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünde ilk iç denetçi atamaları, 29.12.2006 tarihinde gerçekleştirilmiştir. Genel Müdürlük bünyesinde İç Denetim Birimi Başkanlığı kurulması ise, Bakanlık Makamınının 08.04.2008 tarihli Oluru olmuştur.

İç denetim biriminin yaptığı denetimlerin sayıca fazlalığı nedeniyle denetim yapılan birimlerde oluşmuş bir iç denetim algısı bulunmaktadır. Böylece hem denetleyenler hem de denetlenenler açısından iç denetimin değerlendirilmesi olanaklı hale gelmiştir. Ayrıca denetleyenler açısından diğer kurumlarda yaşanan süreçler de dahil olmak üzere sistemin geneli hakkında bilgi edinilmiş olduğu görülmüştür. Böylece seçilen birim, iç denetim sisteminin değerlendirilebilmesine imkan sağlayacaktır. İnsan kaynakları yönetimi üzerindeki etkilerin belirlenmesi için iç denetim birimi tarafından yapılan denetim çalışmaları değerlendirilmiştir. Danışmanlık faaliyetleri, raporların izlenmesi kapsamında ele alınmadığından araştırma kapsamına dahil edilmemiştir.

##### 4.1. Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü İç Denetim Birimi Başkanlığının Çalışmaları

Yapılan ilk denetim faaliyeti 27/12/2008 tarihinde tapu yönetim sürecine yönelik olarak gerçekleştirilen sistem denetimidir. Bu tarihten 31/12/2014 tarihine kadar olan süreçte, toplam 38 adet İç Denetim Raporu hazırlanmıştır. Bu raporlarda toplamda, 671 bulgu oluşturulmuş ve 2992 öneri sunulmuştur. Bu önerilerin uygulamalara yansıtılması süreci, izleme aşamasında olmakta ve gerçekleşme yüzdeleri sürekli olarak

değişmekte ve takip edilmektedir. 2014 yılı Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü İç Denetim Birimi Başkanlığı Faaliyet Raporuna göre, 31/12/2014 tarihi itibariyle uygulama takvimi dolan önerilerin gerçekleşme düzeyi yaklaşık % 88 seviyelerindedir.

İç denetim raporlarından toplamda 30 tanesinde, İnsan Kaynakları Yönetimi ile ilgili olan bulgu ve önerilere rastlanılmıştır. Doğrudan İnsan Kaynakları Yönetimi süreçleriyle ilgili olan ise iki adet rapor bulunmaktadır. Diğer 28 rapor diğer süreçler veya konularla ilgili olup dolaylı olarak İnsan Kaynakları Yönetimi ile ilgili hususları düzenlemektedir. Doğrudan ilgili iki raporda 20 + 20 olmak üzere 40 bulgu, 112 + 128 olmak üzere 240 öneri; dolaylı olarak konuyla ilgili yirmi sekiz raporda 87 bulgu, 360 öneri; toplamda 127 bulgu ve 600 öneri İnsan Kaynakları Yönetimiyle ilgili olmaktadır. 31/12/2014 tarihi itibariyle, tüm raporların toplamdaki 671 bulgusunun 127 tanesi, insan kaynakları yönetimine ilişkin bulunmaktadır. Bu sayı, toplam bulgunun yaklaşık % 19'luk bir kısmına denk gelmektedir. 31/12/2014 tarihi itibariyle, bu raporların toplamdaki 2992 önerisinin 600 tanesi, insan kaynakları yönetimine ilişkin bulunmaktadır. Bu sayı, toplam önerinin yaklaşık % 20'lik bir kısmına denk gelmektedir.

#### 4.2. Kamu İ Denetiminin İnsan Kaynakları Yönetimi Üzerinde Etki Yaptığı Alanlar

Kamu iç denetiminin İnsan Kaynakları Yönetimi üzerindeki etkilerinin belirlenmesi amacıyla, öncelikle görüşmelerde iç denetimin insan kaynaklarını etkilediği alanlar olarak belirtilen konular tespit edilmiştir. Görüşmelere katılan kişilerin iç denetimin İnsan Kaynakları Yönetimi üzerinde etki yaptığını belirttiği konular seçilerek, bu hususa değinen kişi sayısına göre listelenmiştir.

Ayrıca bu etkilerin belirlenmesini destekleyici bilgi mahiyetinde, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü İç Denetim Birimi Başkanlığı iç denetçilerince hazırlanan iç denetim raporlarında yer alan İnsan Kaynakları Yönetimi ile ilgili denetim raporu bulguları, ilişkili oldukları alana göre sınıflandırılarak oluşturulan konu başlıklarına ve rapor bulgularında belirtilme sayılarına göre sıralanmıştır. Sonuçta ortaya çıkan konu başlıkları tek bir tabloda birleştirilerek, tekrarlanma veya yer alma sayılarına göre çoktan aza doğru sıralanmıştır. Böylece kamu iç denetiminin İnsan Kaynakları Yönetimi üzerindeki etkileri daha doğru bir şekilde belirlenmeye çalışılmıştır.

İç denetim raporlarında belirtilen tespitler ve bunlara ilişkin önerilerin, kısmen veya tamamen gerçekleştirilmiş olduğu ve izlemeler sırasında neredeyse tamamının yapılacağı hususu dikkate alındığında, hem görüşmelerde ortaya çıkan hem de raporlarda belirtilen İnsan Kaynakları Yönetimi ile ilgili konuların birlikte değerlendirilmesinin, kamu iç denetiminin İnsan Kaynakları Yönetimi üzerindeki etkilerini belirlemek konusunda daha doğru bir yol olacağı düşünülmüştür.

İç Denetim Birimi Başkanlığı iç denetçileri tarafından hazırlanan iç denetim raporlarında İnsan Kaynakları Yönetimi ile ilgili olan 15 konu başlığı belirlenmiştir. En fazla denetim raporu bulgusu düzenlenen başlık eğitim olmuştur. Eğitimi, planlama-politika ve süreç yönetimi, kurum-çalışan-vatandaş arasındaki iletişimle ilgili bulgular, performans yönetimi konusu, motivasyon, yönetim - elde tutma sürecine ilişkin riskler ve iş yükü dağılımı izlemektedir. Ayrıca işe alma konusunda da hatırı sayılır derecede denetim raporu bulgusu düzenlenilmiştir.

Belirlenen konu başlıklarıyla doğrudan ve dolaylı ilgili olup bütünlük arz eden konular aynı başlık altında toplanarak sınıflandırma yapılmıştır. Örneğin; Planlama-Politika ve Süreç Yönetimi konu başlığıyla ilgili görülen, mevcut durum analizleri, iş akış şemaları, ilgili formların hazırlanması, görev tanımları yapılması, görevlerin netleştirilmesi ve güncelliklerinin sağlanması, süreç sorumluları, zamanlamalar, strateji, insan kaynakları politikalarının oluşturulması, kaynak planlaması, çalışan yedekleme planlaması, iş sürekliliği, çapraz görevlendirmeler, acil durum eylem planı, ihtiyaç analizleri konuları aynı başlık etrafında toplanılmıştır.

Benzeri şekilde Motivasyon konu başlığıyla ilgili görülen, kurumsal stres, çalışan memnuniyeti, çalışanların beklenti ve ihtiyaçlarının tespit edildiği yapının olmaması, geçici görevlendirmelerin etkileri, hata yapma endişesi, kurumu aile gibi görme düşüncesi, yönetici davranışlarının etkileri, personel devir hızı, kurumdan ayrılmalarda yaşanan artış, memnuniyet anketleri, kuruma bağlılık ve aidiyetin azalması konuları bu başlık altında bir araya getirilmiştir.

Hazırlanan ve aşağıda yer alan tabloya göre, Kamu İ Denetiminin, eğitim, planlama, motivasyon, yönetim - elde tutma süreci, performans, iletişim, işe alma, iş yükü dağılımı, kariyer yönetimi, ödüllendirme, yetki devri, yer değiştirme işlemleri, risk yönetimi, imaj- itibar ve etik, kalite yönetim ve ücret sistemleri, ayırma - ilişik kesme süreci konularında İnsan Kaynakları Yönetimi üzerinde etki yaptığı belirlenmiştir.



**Tablo 1.** Kamu İç Denetiminin İnsan Kaynakları Yönetimi Üzerinde Etki Yaptığı Alanlar

No	Etki Alanları	Görüşmelerde Belirten Kişi Sayısı	Raporların Bulgularında Yer Alma Sayısı	TOPLAM
1	Eğitim (İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi)	9	23	32
2	Planlama-Politika ve Süreç Yönetimi	11	18	29
3	Motivasyon (Motivasyonun Arttırılması – Kurum Kültürü ve Aidiyet)	9	11	20
4	Yönetim - Elde Tutma Süreci	9	10	19
5	Performans Yönetimi	7	12	19
6	İletişim (Koordinasyon)	5	13	18
7	İşe Alma (İşe Alım Süreci)	10	7	17
8	İş Yükü Dağılımı	3	10	13
9	Kariyer Yönetimi	6	5	11
10	Ödüllendirme Sistemi	5	4	9
11	Yetki Devri	-	4	4
12	Yer Değiştirme İşlemleri	1	3	4
13	Risk Yönetimi	2	2	4
14	İmaj - İtibar ve Etik	-	3	3
15	Kalite Yönetim Sistemi	-	2	2
16	Ücret Sistemi	2	-	2
17	Ayırma-İlişik Kesme Süreci	1	-	1

Tabloda yer alan etki alanları, puan sıralamasına göre birbirine yakın puanlıların birlikte değerlendirilmesi ve on yedi ayrı başlık açılmaması amacıyla, üçerli kısımlar halinde, aşağıdaki alt başlıklarda (4.2.1 ilâ 4.2.6 kısmında) belirtilmiştir.

#### 4.2.1. Eğitim, Planlama ve Motivasyon Konularında Etkiler

Yapılan araştırmaya katılan iç denetçi (30-39 yaş aralığı), erkek katılımcıya göre, “Kamu iç denetiminin öncelikle etkisi planlama üzerindedir. Ancak genel olarak pek çok alanda etkileri bulunmaktadır. Planlamanın devamında, işe alma, çalışanların yönetimine ilişkin sorunlar, değerlendirme süreçleri, eğitim, çalışan motivasyonu gibi pek çok alana ilişkin etkileri mevcuttur. Bu etkilerin yapılan denetimlerde görülen bu yönlü eksikliklerin bulgulaştırılması yönüyle gerçekleştirilmesi sayesinde yeterli ölçüde olduğu ifade edilebilir”.

“Yapılan önerilerde genelde planlama, süreç ve stra-

tejilere yönelik önemli katkılar sağlamıştır. Yapılan doğrudan veya dolaylı denetimlerde süreç, yönetim, strateji, planlama konuları ele alınmış, insan kaynağına dönük önlemler alınması konusu üzerinde durulmuştur”.

“Eğitim konusu yapılan tüm denetimlerde ele alınan bir konudur. Her denetim türünde yapılan her faaliyete ilişkin insan kaynağının görülen eğitim ihtiyacı denetim raporlarına eklenilmiştir. Bu açıdan insan kaynağının geliştirilmesi, yapılan eğitimlerin kalitesinin arttırılması, halkla ilişkiler, stres yönetimi gibi konularda eğitim verilmesi gibi eğitime ilişkin alanlarda bolca öneri geliştirilmiştir”.

Şube müdürü (30-39 yaş aralığı), erkek katılımcı, “İç denetimin kurum çalışanlarının motivasyonunun arttırılması konusunda etkisi olmuştur. Denetim sonrası yapılan çalışmalar, çalışanların dertlerinin dinlenilmesi, çalışma şartlarının iyileştirilmesi gibi faaliyetler gerçekleştirilmesine neden olmuştur. Bu durum motivasyonu arttırıcı bir gelişme olmuştur” şeklinde fikrini ifade etmiştir.



5 yıldan fazla süredir iç denetçilik yapan erkek katılımcı (40-49 yaş aralığı) ise görüşlerini şu sözlerle belirtmiştir: “Motivasyona katkı sağlanmıştır. Etkin iletişim sistemi kurdurulmuş, online anketlerle çalışanların görüş, öneri, şikayet, sorunlarının öğrenilmesi, kurumsal stresin azaltılması, çalışan memnuniyet düzeyinin artırılması konularında öneriler geliştirilmiştir. Böylece kurumsal aidiyet sağlanması, örgüt kültürü oluşturup çalışma ortamının iyileştirilmesi hedeflenilmiştir. Eğitim alanı doğrudan denetlenilmiş, ihtiyacın belirlenmesi, eğitimin verilmesi, kalitesi gibi konularda katkılar olmuştur”.

5 yıldan fazla süredir şube müdürlüğü görevini yürüten erkek katılımcıya (50-59 yaş aralığı) göre, “İç denetim sayesinde yapılan eğitimler arttırılmıştır. Merkez veya merkez dışında eğitimler gerçekleştirildi. Bu açıdan doğrudan eğitimin arttırılmasına katkıları olmuştur”.

10/07/2009 tarihli İç Denetim Raporunda “İnsan Kaynakları Süreçlerinin Yönetilmesine İlişkin Sistemin Olmaması” eleştirilmiş ve mevcut süreçlerin listelenmesi, bunların sorumluları ve aktörlerinin belirlenmesi, iş akış şemaları hazırlanması gibi önerilerde bulunulmuştur. Yine belirtilen raporda “İnsan Kaynakları Risklerinin Yönetilmesine İlişkin Sistemin Olmaması” hususu yer almış ve risklerin belirlenmesi, tanımlanması, yüksek, orta ve düşük düzey olarak önceliklendirilmesi, haklarında ne yapılacağına karar verilmesi gerekliliği ifade edilmiştir.

Benzer şekilde 27/07/2009 tarihli İç Denetim Raporunda “Süreç Odaklı Yönetim Sisteminin Kurulmaması Riski” konusuyula, insan kaynaklarının planlanmasına yönelik hükümler yer almıştır. Yine belirtilen raporda, “Eğitim Planlamasıyla İlgili Riskler” konu edilmiş ve hizmet geliştirme eylem planı hazırlanması, eğitim uygulamasına ilişkin temel ilkelerin belirlenmesi, yapılan mevzuat değişiklikleri hakkında bütün taşra teşkilatının eğitime tabi tutulması uygulamasına yıllık eğitim planlarında yer verilmesi gibi öneriler yapılmıştır.

Bu örnek görüşler ve rapor tespitlerinden yola çıkarak, kamu iç denetiminin, bu alanlarda doğrudan etkilerde bulunduğu, eğitim çalışmalarının kalitesinin arttırılması, insan kaynağı planlamaları yapılarak hareket edilmesi ve çalışanların motivasyonunu arttırıcı çalışmalar gerçekleştirilmesini sağladığını ifade edebiliriz.

#### 4.2.2. Yönetim, Performans ve İletişim Konularında Etkiler

Yapılan araştırmaya katılan şube müdürü (40-49 yaş aralığı), erkek katılımcı, “Kamu iç denetiminin performans yönetimi, verimlilik konularında katkısı olmuştur. Ayrıca uyum ve iş yükü konularında katkılar sağlamıştır. İletişim konusunda sağlanan çeşitli kazanımlar mevcuttur. Ancak risk esaslılık ve mevzuata göre işlem tesis edilmesi noktaları düşünüldüğünde etki düzeyinde sınırlılık olmaktadır” şeklinde görüşünü vermiştir.

Şube müdürü (50-59 yaş aralığı), erkek katılımcı, “Performans yönetimi kurulması tam olarak gerçekleşme de, performans kriterlerinin belirlenmesi noktasında önemli adımlar atılmasını sağlamıştır. İletişim konusunda da anket çalışması yapmamızı sağlamıştır. Ancak anket çalışmaları sonrasında başka bir birime devredilmiştir” şeklinde etkiyi ifade etmiştir.

10/07/2009 tarihli İç Denetim Raporunda “Bireysel Performans Değerlendirme Sisteminin Olmaması” hususu eleştirilmiş ve bireysel performans göstergelerinin oluşturulması, bunların personele açık bir şekilde bildirilmesi, çalışan performans sonuçlarının raporlanabileceği bir yapının oluşturulması, çalışanların başarıları oranında ödüllendirilmesini ve kaliteli hizmet sunmalarını özendirecek bir ek ödeme yapısı ile desteklenmesi gibi öneriler sunulmuştur. Yine belirtilen raporda, “Çalışan Farklılıklarının Yönetiminde Riskler” konu edilmiş ve personel için ihtiyaç analizi yapılması, atananların gerek iş başında, gerekse hizmet içi eğitimlerle (intibak eğitimleri dışında) mesleki yetkinliklerini arttırmaya yönelik çalışmalar yapılması, personel profili ve beceri envanterlerinin çıkarılması gibi tavsiyelerde bulunulmuştur.

27/07/2009 tarihli İç Denetim Raporunda, “Performans Yönetim Sisteminin Kurulmaması Riski” ele alınmış ve performans kriterlerinin belirlenmesi, performans ölçümü yapılabilmesi, online performans takibi yapılabilmesi için gereken mekanizmaların kurulması, bireysel performansı bu standartların üzerinde olan çalışanların ödüllendirilmesi, beceri düzeylerinin periyodik olarak takip edilmesi, düzenlenecek eğitim çalışmalarına performans yönetim sistemine ilişkin konuların dahil edilmesi önerileri yapılmıştır.

Bu örnek görüşler ve rapor tespitlerinde, kamu iç denetiminin, insan kaynaklarının yönetimine dönük çalışmalar yapılmasını, performans sisteminin

alt yapısını oluşturacak göstergelerin belirlenmesini, kurumdaki iletişim kanallarının arttırılmasını sağladığını rahatlıkla ifade edebilir ve bu alanlarda çeşitli etkilere yol açtığını belirtebiliriz.

#### 4.2.3. İşe Alma, İş Yükü Dağılımı ve Kariyer Yönetimi Konularında Etkiler

Yapılan araştırmaya katılan İç Denetçi (40-49 yaş aralığı), erkek katılımcı, kamu iç denetiminin bu alandaki etkileri konusunda, görüşlerini şu şekilde ifade etmiştir: “İşe alım şartlarının belirlenmesi, kariyer uzmanlarının alınması konularında önemli katkılar sağlanmıştır. İşe alım sürecine ilişkin olarak hangi okullardan alınacak çalışanların kuruma daha yararlı olacağı, hususu değerlendirilerek çeşitli belirlemeler yapılmıştır. Bu açıdan işe alım sürecine katkılar gerçekleşmiştir. Kariyer uzmanlığın getirilmesi, kariyer konusunda çalışmalar yaptırılması ile terfi ve kariyer açısından yararlar sağlanmıştır”.

10/07/2009 tarihli İç Denetim Raporunda “Kurumsal Stresin Artması ve Çalışan Memnuniyetinin Azalması” konusu yer almış ve merkez, taşra teşkilatında çalışanların beklenti ve ihtiyaçlarını tespit etmeye yönelik olarak kurumsal web sayfası üzerinden bir intranet yapısıyla hızlı geri bildirim sağlayan çalışan anketleri düzenlenmesi, çalışanların karşılaştıkları problemleri veya önerilerini bildirebilecekleri geri bildirim seçenekleri ile de desteklenmesi çalışan memnuniyeti anketleriyle iyileştirilmesi gereken ve eksikliği belirlenen alanlarda iyileştirici önlemler alınması tavsiye edilmiştir. Ayrıca 10/07/2009 tarihli raporda, “Etkin Kariyer Yönetiminin Olmaması” konusunda kurum bünyesinde tutulması amacıyla kariyer uzmanlığı müessesesi oluşturulması, alt kademelerden (veri hazırlama kontrol işletmeni, bilgisayar işletmeni, sicil memuru ve memur gibi) şef ve uzman kadrolarına yükselmeyi sağlayacak sınav açılması, görevde yükselme sınavına tabi olan unvanlar ile bu unvanlara atanma şartlarının incelenmesi, bunlardan açık olarak düzenlenmeyen veya görevde yükselmeye tabi unvanlara sınavsız geçmeyi mümkün kılan hususların liyakat, adalet ve eşitlik ilkelerine uygun olarak yeniden düzenlenmesi yönünde tavsiyeler geliştirilmiştir.

Yine 10/07/2009 tarihli raporda, “Personel Dağılımına İlişkin Dengesizliklerin Giderilmemesi” hususu yer

almış ve Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün hizmet birimlerinde hangi nitelikte ve hangi sayıda personele ihtiyaç olduğunun belirlenmesine, bu suretle istihdam fazlası ve yeterli personeli olmayan hizmet birimlerinin tespit edilerek bölgeler arası ve hizmet birimlerinde personel dağılımına ilişkin dengesizliklerin giderilmesine ihtiyaç bulunduğu belirlenmiştir. İş analizleri yapılarak olması gereken istihdam profilinin belirlenmesi, aynı görevi yapan personel için aynı unvanların kullanılmasının sağlanması yönünde öneriler yapılmıştır.

Böylece kamu iç denetimi, uzmanlık yapısının getirilmesi, görevde yükselme sınavlarıyla kariyer koşullarının sağlanması, işe almaya yönelik çeşitli politikalar belirlenmesi ile personel dağılımı dengesizliklerinin giderilerek iş yükü dağılımının sağlanması konularında doğrudan etkiler sağlamıştır.

#### 4.2.4. Ödüllendirme, Yetki Devri ve Yer Değiştirme İşlemleri Konularında Etkiler

Yapılan araştırmaya katılan 5 yıldan fazla süredir iç denetçilik yapan erkek katılımcı (40-49 yaş aralığı), kamu iç denetiminin bu alandaki etkileri konusunda, görüşlerini şu sözlerle belirtmiştir: “Ödüllendirmeye ilgili mekanizma, ayın, yılın personeli olma gibi çalışmalarla iç denetimce verilen önerilerle sağlanmıştır”.

İç Denetçi (40-49 yaş aralığı), erkek katılımcı, şu şekilde görüşlerini ifade etmiştir: “Görevde yükselme sınavı yapılması, yer değiştirme işlemlerinde standartların ortaya konulması; ayrıca ödüllendirme sistemi kurulması yönünde tavsiyelerde bulunulmuştur. Bunlar için çeşitli çalışmalar yapıldığı izleme sürecinde de görülmüştür”.

10/07/2009 tarihli İç Denetim Raporunda “Ödüllendirme Sisteminin Olmaması” konusuna yer verilmiş ve ödüllendirme kültürü oluşturmak, yüksek performans gösteren çalışanları takdir ve teşvik etmek, çalışanların mesleğine ve kuruma bağlılığını güçlendirmek, etik çalışma prensiplerine uyulmasını ve sürekli gelişimi sağlamak ve hizmet kalitesini arttırmak amaçlarıyla ödüllendirme sistemi kurulmasına ihtiyaç bulunduğu belirtilmiştir. Bu konuda görevlerinde örnek tutum ve davranışları olan, çaba ve çalışmalarla üstün başarı sağlayan personelin ve takımların ödüllendirilmesine ilişkin bir mekanizma kurulması yönünde tavsiyeler vardır.

Yine 10/07/2009 tarihli raporda, “Yer Değiştirme İşlemlerinde Saydamlığın Sağlanamaması” eleştiri konusu edilmiş ve yer değiştirme dönemlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi, yer değiştirme işlemlerine ilişkin sayısal ve sebebe bağlı veriler (istatistiki bilgiler) çıkarılması, yer değiştirme değerlendirme verilerinin güncel olarak elektronik ortamda takip edilmesi ve buldukları müdürlükte hizmet süresini dolduranların hizmet sürelerinin sağlıklı olarak tespiti yapılması gibi öneriler yapılmıştır.

27/12/2008 tarihli İç Denetim Raporunda, “Yetki Devri Yapılması ve Yetki-Sorumluluk Dengesizliği” konusunda eleştiriler yapılmış ve yetki devri yapılacak yerlerde müdürlük personel yapısı, sayısı, bu durumun yaratacağı etkiler düşünülerek hareket edilmesi hususuna yer verilmiştir.

Ödüllendirme sisteminin kurdurulması için gerekli çalışmaların başlatılması, bu amaçla çeşitli uygulamalar yapılması, yetki devri konusunda planlamalara gidilmesi, yetki devrindeki olumsuzlukları önleyici olunması, yer değiştirme işlemlerine yönelik standartların getirilmesi konularıyla kamu iç denetimi bu alanlarda da belirli etkiler yaratmıştır.

#### **4.2.5. Risk, İmaj-İtibar ve Kalite Yönetimi Konularında Etkiler**

Yapılan araştırmaya katılan 5 yıldan fazla süredir şube müdürlüğü görevini yürüten erkek katılımcı (50-59 yaş aralığı), kamu iç denetiminin bu alandaki etkileri konusunda şunları ifade etmiştir: “Risk yönetim süreci üzerinde olumlu etkisi olmuştur. Performans kriterlerinin belirlenmesi konusunda yararlar sağlamıştır. İnsan kaynağının yönetilmesine ilişkin olarak öneriler geliştirilmiştir”.

10/07/2009 tarihli İç Denetim Raporunda “Etik İlkelere Uygun Olmayan Davranışlar, İmaj ve İtibar Kaybı” konusu yer almış ve etik kavramına olan duyarlılık ve kararlılığın bu alanlarda verilecek kararlar ile çalışanlara gösterilmesi, etik kodlar-kurallar yayımlanması, etik kültürünü yerleştirmek ve geliştirmek amacıyla tam gün süreli etik eğitimleri verilmesi, performans değerlendirme ve ödüllendirme süreçlerinde, etiğe aykırı ve uygun davranışlar değerlendirme kriteri olarak kabul edilmesi gibi öneriler yer almaktadır.

27/07/2009 tarihli İç Denetim Raporunda “Risk Yönetim Sisteminin Kurulamaması Riski” konusunda

eleştiriler yapılmış ve risk yönetim sistemi, risk belirleme yol ve yöntemleri, risk değerlendirme teknikleri, risk kontrol önlemleri, risk kütüğü tutulma usul ve esasları, risk koordinatörü, risk yöneticileri, risk sorumlularının görev ve sorumlulukları konularında öneriler bulunmaktadır.

Yine 27/07/2009 tarihli raporda, “Kalite Yönetim Sisteminin Kurulamaması Riski” eleştirilmiş ve kalite yönetim sistemi, temel kalite kavramları, kalite koordinatörü, kalite konseyi, kalite geliştirme ekipleri, (İyileştirme takımları) kalite uygulama birimlerinin yetki, görev ve sorumlulukları, bu ekip ve birimlerin hangi birimin sorumluluğunda ve nasıl oluşturulacağı, ekip elemanlarının kimler tarafından ve nasıl tespit edileceği konularında, sürekli kurumsal gelişim projesiyle öngörülen yapılanma modelinin daha da geliştirilmesi, kalite geliştirme ekipleri (iyileştirme takımları) oluşturulması, bu konularda eğitim verilmesi gibi öneriler yer almaktadır.

Bu şekilde, kamu iç denetimi, risk yönetiminin kurdurulması için çeşitli çalışmalar yaptırılması, imaj-İtibar konusunda olumsuz durumlarla karşılaşılmasını önleyici engeller oluşturulması ve kalite yönetimi sistemi kurdurulması suretiyle bu konularda çeşitli etkiler doğurmuştur.

#### **4.2.6. Ücret Sistemi ve İlişik Kesme Konularında Etkiler**

Yapılan araştırmaya katılan 5 yıldan fazla süredir iç denetçilik yapan erkek katılımcı (40-49 yaş aralığı) ise bu alandaki görüşlerini şu sözlerle belirtmiştir: “Kurumdan gidenlerle görüşmeler yapılarak onlardan alınan bilgilerle öneriler geliştirilmesine çalışılmıştır. Çalışanların memnuniyetini arttırıcı faaliyetler konusunda öneriler sunulmuştur. Ücret sistemi konusunda tapu-kadastro kursu mezunlarının tekniker sayılması, uzmanlık sisteminin getirilmesi suretiyle katkılarda bulunulmuştur”.

“Kurum çalışanlarının ilişığının kesilmesiyle ilgili olarak bunun otomasyon süreciyle yürütülmesi konusunda etki edilmiştir. Çalışanların hangi yaşta emekli olduğu, kurumdan ayrılma isteğinin olup olmadığı hususlarında anketler yapılmıştır. Ancak bu işlemler konusunda çok sıkıntıya rastlanılmamış ve riski düşük görülmüştür”.

Bu görüşten ve yapılan çalışmalardan yola çıkılarak,

kamu iç denetiminin ücret sisteminde sınırlı da olsa bir etki yaptığı görülmüştür. Ayrıca ilişik kesme düzeyinde olan personele dönük olarak yapılan çalışmaların ortaya koyduğu sonuçlarla bu aşamada da belirli etkileri olduğu belirlenmiştir.

## 5. SONUÇ

Örgüt, kurum, kuruluş veya birimlerde, üretim için kilit faktör olarak görülen insan kaynağı, aynı zamanda, en sorunlu alan olarak karşımıza çıkmaktadır. İlgili birimlerce, bu kaynağın, eğitiminden, motivasyonuna, çalışma ortamından verimliliğine pek çok konuyla ilgili çalışmalar gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Sermaye bulunması halinde, örgüt için istenilen fiziki imkanlar elde edilebilir; uygun teknolojiye sahip olunması halinde, örgütte istenilen bilişim sistemi kurulabilir ve sorunsuzca yakın işletilebilir. Ancak, insan ögesi bu şekilde tekdüze olarak karşımıza çıkmamaktadır. Bu kaynak için yeterli sayı ve niteliği bir araya getirmek, örgüt için en uygun kaynak bileşimini sağlamak kolay değildir. İnsanoğlunun bu yapısı nedeniyle, birçok özelliği benzeşen insanların bir araya getirilmesinde dahi aynı koşul ve durumda birbirinden farklı tepkilerin verilmesi hususu, doğal olarak karşılanmalıdır. Psiko-sosyal durumları devreye giren çalışanların aynı eğitimden tamamen farklı kazanımları olabileceği veya motivasyonlarını sağlayan unsurların birbirinden farklılık arz edebileceği hiçbir zaman unutulmamalıdır. Bu nedenle, insan kaynağı, üzerinde özenle durulması gereken bir alan olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunu sağlamak için, günümüzde geçerli olan yaklaşım ise, örgütlerde kurulan insan kaynakları birimleri aracılığıyla yürütülen insan kaynakları yönetimi süreci olmaktadır.

Bu aşamada, sürecin yeterli ve sağlıklı işleyecek şekilde kurulması, sürece ilişkin iç kontrol etkinliğinin sağlanması, başarılı bir yönetim sergilenmesi ve insan kaynakları alanına ilişkin en az problemle karşılaşılması temel hedef gibi görünmektedir. Bu hedefe ulaşılma seviyesinin belirlenmesi kısmı ise, yapılacak iç denetim çalışmaları ile ortaya çıkarılabilecek bir durumdur.

Yapılan araştırmada hem yapılan görüşmelerde İnsan Kaynakları Yönetimi sürecini etkilediği belirtilen

konular hem de iç denetim raporlarında yer verilen bulgularla ilgili çalışmalar yapılarak, kamu iç denetiminin İnsan Kaynakları Yönetimi süreci üzerindeki etkilerinin daha doğru bir şekilde belirlenmesine çalışılmıştır. Bu amaçla bu iki husus birlikte değerlendirilerek hazırlanan tabloyla, kamu iç denetiminin İnsan Kaynakları Yönetimi üzerindeki etkilerini belirlemek konusunda daha doğru bir yol tercih edilmiştir.

Bu şekilde oluşturulan Kamu İç Denetiminin İnsan Kaynakları Yönetimi Üzerinde Etki Yaptığı Alanlar tablosuna göre, kamu iç denetiminin, eğitim, planlama, motivasyon, yönetim - elde tutma süreci, performans, iletişim, işe alma, iş yükü dağılımı, kariyer yönetimi ve ödüllendirme konularının öne çıktığı, yetki devri, yer değiştirme işlemleri, risk yönetimi, imaj- itibar ve etik, kalite yönetim ve ücret sistemleri, ayırma - ilişik kesme süreci konularında İnsan Kaynakları Yönetimi süreci üzerinde etki yaptığı görülmüştür.

Sonuç olarak, ülkemizde kurulan iç denetim sisteminin insan kaynakları yönetimi süreci üzerinde doğrudan ve çeşitli etkileri bulunmaktadır. Bu etkilerde eğitim, planlama, motivasyon, yönetim - elde tutma süreci, performans, iletişim, işe alma, iş yükü dağılımı, kariyer yönetimi ve ödüllendirme konuları daha fazla öne çıkmakta, ancak bunlara ilave olarak birçok konuda öneriler geliştirilerek sürece etkilerde bulunmaktadır. Bu yönüyle, ülkemiz kamu yönetiminde rastlanılan sorunların giderilmesinde, geleceğe yansıyan önemli etkiler doğuracağı görülerek, iç denetimden daha fazla faydalanılmalıdır.

## Kaynakça

- 1) ABDİOĞLU H., (2008) "İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 68, 91-103
- 2) ACAR İ. A. ve ŞAHİN, E. A., (2009) "Plan - Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim", *Maliye Dergisi*, Sayı: 156, 83-103
- 3) AL H., (2007) "Kamu Kesiminde Yeni Denetim Yaklaşımları: Süreç Odaklı Denetimden Sonuç Odaklı Denetime Geçiş", *Amme İdaresi Dergisi*, 40 (4), s.45-61
- 4) APAN A., (2011) "ABD ve Türkiye'de Denetim Sistemindeki Son Eğilimler: Genel Müfettişlik ve Performans Denetimi", *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 471-472,9-30
- 5) ASLAN B., (2010) "Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim", *Sayıştay Dergisi*, Sayı 77



- 6) BAKIR C., (2012) "Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması", *Amme İdaresi Dergisi*, 45 (2), 81-102
- 7) BİLGE S. ve KİRACI M., (2010) *Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler (Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma)*, Ankara, Gazi Kitabevi
- 8) BRINK V. Z. ve CASHIN J. A., (1958) *Internal Auditing*, Second Edition, New York, The Ronald Press Company
- 9) CHAMBERS R., (2014) "Government Auditors: Your Partners In Public Trust", *The Public Manager*, 43 (1), 10-12
- 10) ÇAKIR M., (2013) "Türk Kamu Denetim Sistemi İçerisinde Milli Eğitim Bakanlığı Denetim Sistemi", *Denetim*, Sayı: 123 (2013/3), 4-20
- 11) ÇIPLAK V., (2009) *Kamu Kesiminde İç Denetim: Türkiye Uygulaması*, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi
- 12) Devlet Planlama Teşkilatı (2000) *Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Dpt: 2507 – Öik: 527, Ankara, DPT Yayınları
- 13) ERGUN T., (2004) *Kamu Yönetimi – Kuram/Siyasa/Uygulama*, Ankara, TODAİE Yayınları
- 14) FLYNN N., (2012) *Public Sector Management*, 6th Edition, London, SAGE Publications Ltd.
- 15) GÖNEN S. ve ÇELİK M., (2005) Rekabet Üstünlüğü Sağlamada İç Denetim ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Stratejik Ortaklığı, *Ege Akademik Bakış*, 5 (1), 41-46
- 16) HOLZER M. ve YANG K., (2004) "Performance Measurement And Improvement: An Assessment of The State of The Art", *International Review of Administrative Sciences*, 70 (1), 15-31
- 17) KAHYAĞLU S. B., (2012) "Modern İç Denetim İle Değer Yaratmak", *Denetişim*, Sayı: 9, 9-11
- 18) KARABEYLİ L. vd. (2000) *Performans ve Risk Denetimi Terimleri*, Ed.: A. Coşkun, Ankara, Sayıştay Yayınları
- 19) KIRAL H., (2014) "İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetimindeki Rolü", *İç Denetim "Yönetime Değer Katmak"*, Ed.: H. Kiral, Ankara, Yayın No:1, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları, 317-332
- 20) KIRDIL I., (2011) "Kamu Sektöründe İç Denetimin Değişen Rolü", *Denetişim*, Sayı: 8, 9-13
- 21) KOÇAK S. Y. ve KAVAKOĞLU T., (2010) "İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma", *Sayıştay Dergisi*, Sayı 77
- 22) MANİ B. G., (2002) "Performance Appraisal Systems, Productivity and Motivation: A Case Study", *Public Personnel Management*, 31 (2), 141-159
- 23) MONTGOMERY R. H., (1937) "Auditing", *Encyclopaedia of The Social Sciences*, Volume One, Ed.: E. R. A. Seligman ve A. Johnson, New York, The Macmillan Company
- 24) ÖNDER Ö. ve TÜRKOĞLU İ., (2012) "Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler", *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 8 (17), 197-214
- 25) SARAN U., (2004) *Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Kalite Odaklı Bir Yaklaşım*, Ankara, Atlas Yayıncılık
- 26) SAWYER L. B. ve DİTTENHOFER M. A. ve SCHEINER J. H., (2003) *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*, 5th Edition, IIA - The Institute of Internal Auditors
- 27) SİLAH M., (2005) Yönetimde Performans Değerleme ve Kariyer Geliştirme Kaygıları Üzerine Bir Araştırma, *Türkiye'de Kamu Yönetimi Sorunları Üzerine İncelemeler*, Ed.: N. T. Arslan, Ankara, Seçkin Kitabevi
- 28) SILVOSO J. A. ve BAUER R. D. M., (1965) *Auditing*, Second Edition, Ohio, South-Western Publishing Company
- 29) SOBACI M. Z. ve KÖSEOĞLU Ö., (2014) "Türkiye'de Etkin Bir Ombudsman İçin Medya Desteği: Ampirik Bir Analiz", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19 (4), 25-45
- 30) TORTOP N. vd. (2010) *İnsan Kaynakları Yönetimi*, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım
- 31) ULUĞ F., (2004) "Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı Işığında Kamu Denetim Sisteminde Yeniden Yapılanma", *Amme İdaresi Dergisi*, 37(2), 97-122
- 32) WARING C. G. ve MORGAN S. L., (2014) "Gelişmekte Olan Ülkelerde Kamu Sektörü Performans Denetimi", *İç Denetim "Yönetime Değer Katmak"*, Ed.: H. Kiral, Ankara, Yayın No:1, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları, 471-504
- 33) WEBSTER N. ve McKECHNIE J. L., (1959) *Webster's New Twentieth Century Dictionary of The English Language Unabridged*, Second Edition, Cleveland ve New York, The World Publishing Company
- 34) YILMAZ Ö., (2010) *İç Denetim Sistemi ve MEB Uygulamasının Değerlendirilmesi*, TODAİE, Kamu Yönetimi Yüksek Lisans Programı, Dönem Projesi, Numarası: 1630
- 35) YILMAZER A., (2010) *Meslek Yüksekokulları İçin İnsan Kaynakları Yönetimi*, Ankara, Seçkin Yayıncılık



# TÜRKİYE VE İNGİLTERE ÖRNEĞİNDE BÜTÇE HAZIRLAMA SÜREÇLERİ VE MUKAYESESİ

## (BUDGET PREPARATION PROCESS AND COMPARATIVE WITHIN EXAMPLE TURKEY AND ENGLAND)

Ziya ALP\*

### ÖZET

Bu makalemizde Türkiye ve İngiltere bağlamında bütçe hazırlama süreci karşılaştırmalı olarak ele alınacaktır. Bu bağlamda öncelikle Türkiye’de cari olan bütçe hazırlama süreci ele alınacak, daha sonra İngiltere’de uygulanan bütçe hazırlama süreci güncel ve tarihi açıdan değerlendirilecektir. Son olarak da iki ülke arasında kıyaslanabilecek farklı noktalar değerlendirilecek ve bu kıyaslamadan elde edilen veriler çerçevesinde önerilerde bulunulacaktır. Son olarak ise iki ülke kıyaslaması yapılacak ve elde edilen veriler çerçevesinde önerilerde bulunulacaktır. Bu bağlamda sonuç bölümünde; bütçenin genellik ilkesi, bütçe ha-

zırlık sürecinde bilgi manipülasyonu, ödenek teklif tavanları, stratejik planların gerçekçiliği, performans esaslı bütçeleme sisteminde yaşanan sıkıntılar gibi hususlara yönelik değerlendirme ve önerilere yer verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Orta Vadeli Mali Plan, Stratejik Plan, Performans Esaslı Bütçeleme, Konsolide Fon, Avam Kamarası.

**JEL Kodlaması:** H30, H50, H72

### ABSTRACT

*In This our article, budget preparation process will be discussed comparatively in the context of Turkey and the UK. In this context firstly, the current budget preparation process will be discussed in Turkey, then the budget preparation process application in the UK will be evaluated from the current and the historical point of view. Finally, comparison of the two countries will be made and suggestions will be made within the frame of the obtained data. In this context, in the conclusion section; the general principles of the budget, informa-*

*tion manipulation in the budget preparation process, appropriation proposal ceilings, the realism of strategic plans, and the problems experienced in the performance-based budgeting system.*

**Keywords:** Medium Term Fiscal Plan, Strategic Plan, Performance Based Budgeting, Fund at Consulate, House of Commons.

**JEL Classification:** H30, H50, H72

\*) İç Denetçi, Marmara Üniversitesi, ziyaalp\_61@hotmail.com, Yazı Gönderim Tarihi: 18.01.2018, Yazı Kabul Tarihi: 03.02.2018

## 1. GİRİŞ

Bütçe hazırlık süreci, hükümetlerin mali politikalarının belirlendiği, şekillendirildiği ve bütçe kanun taslağına yansıtıldığı çok önemli bir süreçtir. Dolayısıyla bu süreç yürütülürken oluşturulan politikaların objektif ve gerçekçi bir şekilde oluşturulabilmesi için bir takım kurumların, aktörlerin, belgelerin her türlü politik baskıdan ve manipülasyondan uzak bir şekilde oluşturulması ve hükümetlerin gerçekleştirmek istedikleri mali politikaların en gerçekçi bir şekilde bütçe belgesine yansıtıldığı/realize edildiği bir süreç yürütülmelidir.

Bu meyanda; makalede Türkiye ve İngiltere bağlamında bütçe hazırlama süreci karşılaştırmalı olarak ele alınmış olup; öncelikle Türkiye’de cari olan bütçe hazırlama süreci 5018 sayılı kanun odağında değerlendirilmiştir. Daha sonra İngiltere’de uygulanan bütçe hazırlama süreci tarihi arka plan çerçevesinde ele alınmış ve bu ülke özelinde mevcut uygulamanın nasıl olduğu anlatılmıştır.

Son olarak da iki ülke arasında kıyaslanabilecek farklı noktalar analiz edilmiş ve bu kıyaslamalardan elde edilen veriler çerçevesinde önerilerde bulunulmuştur. Sonuç bölümünde; bütçenin genellik ilkesi, bütçe hazırlık sürecinde bilgi manipülasyonu, ödenek teklif tavanları, stratejik planların gerçekçiliği, performans esaslı bütçeleme sisteminde yaşanan sıkıntılar gibi hususlara yönelik değerlendirme ve önerilere yer verilmiştir.

## 2. TÜRK BÜTÇE SİSTEMİ

Bu bölümde Türkiye’deki bütçe hazırlık süreci, aktörler, belgeler, kurumlar, ilgili mevzuat hükümleri ve bütçe taslağı ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde ele alınacaktır.

### 2.1- 5018 Sayılı Kanun Kapsamında Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu

5018 sayılı Kanununun 15’inci maddesinde merkezi yönetim bütçe kanunu kapsamının ne olduğu hükme bağlanmıştır. Buna göre bütçenin bir kanun olduğu kabul edilmiştir. Zira merkezi yönetim bütçe kanun tasarısı TBMM de görüşülüp kabul edilir, yani ka-

nunlaşır. Ancak merkezi yönetim kapsamı dışındaki idarelerin, örneğin mahalli idarelerin bütçeleri kendi meclisleri tarafından kabul edildiği için kanun niteliğinde değildir. Bu nedenle bütçe kanununun 3’üncü maddesinde genel anlamda tanımlanmıştır.

Kanununun 16’ncı maddesinde merkezi yönetim bütçesinin dayanağını oluşturacak olan dokümanların neler olduğu ve bunların kimler tarafından hazırlanıp ne şekilde yürürlüğe girecekleri hükme bağlanmıştır. Bu belgeler: Orta Vadeli Program (OVP), Orta Vadeli Mali Plan (OVMP), bütçe çağrısı ve eki bütçe hazırlama rehberi, yatırım genelgesi ve yatırım programı hazırlama rehberi olmak üzere dört kısımdan oluşmaktadır.

#### 2.1.1- Bütçe Hazırlama Süreci

Merkezi yönetim bütçesinin hazırlanma sürecini şu şekilde özetlemek mümkündür: Bahse konu süreç, öncelikle Bakanlar Kurulunun en geç Eylül ayının ilk haftasının son gününe kadar toplanmak suretiyle kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların çizmiş olduğu çerçeve içinde makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğinde olan temel ekonomik büyüklükleri de içerecek bir şekilde Kalkınma Bakanlığı tarafından hazırlanan OVP’yi kabul etmesiyle, yürütülmeye başlar.

OVP, stratejik amaçları temel almak suretiyle kamusal politikalar ve icraatları kullanır ve bu şekilde kaynakların tevziini yöneterek bütçe hazırlama sürecini başlatır. Kamu idareleri tarafından bütçe hazırlanırken orta vadeli programın amaç ve öncelikleri temel kabul edilir. Daha sonra OVP ile eşgüdüm sağlamak şartıyla, gelecek üç yılın toplam gelir ve gider tahminleri ile hedeflenen açık ve borçlanma seviyesi ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını kapsayan OVMP hazırlanmakta olup; Maliye Bakanlığınca oluşturulan plan Yüksek Planlama Kurulu (YPK) tarafından karara bağlanmak suretiyle Resmi Gazetede yayımlanmaktadır.<sup>1</sup>

Esasen burada şunları söylemek gerekir ki; Bahse konu planlamaya dair yeni belgelerin temel amaçlarının birincisi kamu bütçelerinde görülen mali disiplinsizliğinin ortadan kaldırılmasıdır. Mali hedefler ile uygulama sonuçlarının birbiriyle karşılaştırılarak gerçekleştirme oranlarının belirlenmesi de bir diğer amaç olarak ifade edilebilir. Planlama/programlama bel-

1) Nurhan Yentürk, *STK’lar İçin Çok Yıllı Bütçe Süreci ve Orta Vadeli Mali Plan İzleme Klavuzu*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2011; Aktaran: Özhan Çetinkaya, Erdal Eroğlu, Kenan Taş, “Türkiye’deki Çok Yıllı Bütçeleme Uygulamasının Stratejik Planlar ve Orta Vadeli Mali Planlar Bağlamında Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, *Akdeniz İ.İ.B.F Dergisi*, 22.Sayı, 2011, s.130.

gelerinin çokluğu bir eksiklik ya da üstünlük olarak görülebilir. Belgelerin sayısının çokluğu kamunun aydınlatılması, hesap verebilirlik ve şeffaflık yönlerinden bir üstünlük olarak kabul edilebilir. Bununla birlikte bu durum, bu belgeleri tetkik etmek, hüküm vermek, kontrol etmek ve karar vermekle görevli olanlar bakımından iş yükünü arttırıcı bir faktör olarak değerlendirilebilir.<sup>2</sup>

Maliye Bakanlığı bünyesindeki YPK toplantısı, siyasi aktörlerin TBMM süreci başlamadan en son ve en etkili müdahalesi için bir zemin teşkil etmektedir. Zira idarelere ait ödenek cetvellerine eklenecek olarak yeni projelere ilişkin ödenekler burada sonuçlanır ve meclis süreci başlamadan evvel kanun tasarısına verilecek en son biçim bu toplantıda sonuca bağlanır.<sup>3</sup>

Merkezi yönetim bütçe tasarısı, makroekonomik göstergeler ve bütçe büyüklüklerinin en geç YPK'da görüşülmesinden sonra Ekim ayının 15'ine kadar Maliye Bakanlığınca hazırlanmaktadır.

Kanunun 17'nci maddesinde, merkezi idare bütçe kanununun hazırlanmasına esas olmak üzere gelir ve gider tekliflerinin hazırlanmasında uyulması gereken esas ve usullere yer verilmiş, gelir ve gider tekliflerinin OVP ile OVMP'ye, çok yıllık bütçeleme anlayışına, stratejik planlama ve performans hedeflerine uyumlu bir biçimde hazırlanması öngörülmüştür.

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO) ile idareler arasında, idarelerin cari ve transfer ödeneklerinin Bütçe Hazırlama Rehberi'ne uygunluğu ve gelen taleplerin kanuni ve iktisadi payandalarına ilişkin olarak Eylül ayı sonunu bulan görüşmeler yapılabilir. Yatırım teklifleri içinde Kalkınma Bakanlığı rehberliğinde aynı hususlar geçerlidir. Diğer yandan; çok yıllık bütçe görüşmeleri "Bütçe Büyüklükleri Ko-

ordinasyon Toplantısı"nın yapılması ile devam eder. Kalkınma Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı'nın birlikteliğiyle bütçenin ekonomik sınıflandırma ve ana transfer kalemleri (tarımsal destekleme, görev zararları, SGK'ya transferler) dikkate alınarak ödenekler belirlenir. Bütçenin gelir tahminlerinin gerçekleşmeleri müzakere edilir, bütçe açığı kesinleştirilir ve bütçenin sınırları belirlenir.<sup>4</sup>

Özel bütçeli idareler bütçelerini hazırlarken gelir tahminlerini yaparak bütçelerine bu tahmini miktarı gelir olarak koymaktadır. Yapılan bu tahminler gerçekleştiği takdirde yani kendi geliri giderini karşıladığı takdirde hazineden yardım yapılması mümkün olmamaktadır. 5018 sayılı Kanunun 20'nci maddesinin (b) fıkrasına göre özel bütçeli idareler ayrıntılı finansman programlarını hazırlar ve harcamalarını bu programa göre yaparlar.<sup>5</sup>

Gider tekliflerinin, Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilmiş bulunan kurumsal, fonksiyonel, finansman ve ekonomik sınıflandırma temelinde (analitik bütçe sınıflandırması); gelir tekliflerinin ise ekonomik sınıflandırma esasına dayanılarak hazırlanması zorunludur. Bütçe gelir ve gider teklifleri gerekçeli bir biçimde hazırlanmak suretiyle yetkili bürokratlar/idareciler/yöneticiler tarafından imzalanmalıdır.

TBMM ve Sayıştay, 5018 sayılı Kanunun 18'inci maddesi uyarınca bütçelerini Eylül ayı sonuna kadar doğrudan TBMM'ne, bir örneğini de Maliye Bakanlığınca (BÜMKO) göndereceklerdir.

Merkezi yönetim idareleri dışında kalan idareler ise bütçelerini kendi mevzuatlarına göre hazırlayacaklardır.

Kanunun 18'inci maddesinde<sup>6</sup> merkezi yönetim bütçe kanun tasarısının ne şekilde TBMM'ye sunulacağı ile

2) Hüseyin Güçlü Çiçek, "Türkiye'de Orta Vadeli Harcama Sistemi Uygulamasına İlişkin Bir Alan Araştırması", Maliye Dergisi, Sayı:161, Temmuz-Aralık 2011, s. 192

3) Yentürk, a.g.e, s. 131

4) Özhan Çetinkaya, Erdal Eroğlu ve Kenan Taş, "Türkiye'deki Çok Yıllı Bütçeleme Uygulamasının Stratejik Planlar ve Orta Vadeli Mali Planlar Bağlamında Etkinliğinin Değerlendirilmesi", Akdeniz İ.İ.B.F Dergisi, 22.Sayı, 2011, s. 131

5) (2009-2011 Orta Vadeli Mali Plan)

6) Madde 18- Makroekonomik göstergeler ve bütçe büyüklüklerinin en geç Ekim ayının ilk haftası içinde Yüksek Planlama Kurulunda görüşülmesinden sonra, Maliye Bakanlığınca hazırlanan merkezi yönetim bütçe kanun tasarısı ile milli bütçe tahmin raporu, mali yılbaşından en az yetmiş beş gün önce Bakanlar Kurulu tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.

Merkezi yönetim bütçe kanun tasarısına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında dikkate alınmak üzere;

a) Orta vadeli mali planı da içeren bütçe gerekçesi,

b) Yıllık ekonomik rapor,

c) Vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli,

d) Kamu borç yönetimi raporu,

e) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin son iki yıla ait bütçe gerçekleştirmeleri ile izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminleri,

f) Mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe tahminleri,

g) (Mülga: 22/12/2005-5436/10 md.)

h) Merkezi yönetim kapsamında olmayıp, merkezi yönetim bütçesinden yardım alan kamu idareleri ile diğer kurum ve kuruluşların listesi, eklenir.

Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Sayıştay ile Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bütçelerini Eylül ayı sonuna kadar doğrudan Türkiye Büyük Millet Meclisine, bir örneğini de Maliye Bakanlığınca gönderirler.

tasarının eklerinin neleri kapsadığı hükme bağlanmıştır.

Hazırlık sürecinin sonuna gelindiğinde; BÜMKO, Tasarının çalışma metnini tamamlamak bakımından Ekim ayının 15'ine kadar çalışabilir. Kamu idareleri tarafından hazırlanmış bulunan bütçe teklifleri ise BÜMKO ve Kalkınma Bakanlığı tarafından kesinleştirildiği gibi onaylanmak üzere Bakanlar Kuruluna gönderilir. 15 ila 17 Ekim arasında Bakanlar Kurulunda müzakere edilen Tasarı, mali yılın sonundan asgari 75 gün önce TBMM'ne sevk edilmek durumundadır.<sup>7</sup>

Bütçe tasarısının görüşülmesi anayasanın 162'nci maddesinde hükme bağlanmıştır. Buna göre: Bakanlar Kurulu, merkezi yönetim bütçe tasarısı ile milli bütçe tahminlerini gösteren raporu, mali yılbaşından en az yetmiş beş gün önce, TBMM'ye sunar.

Anayasa'nın 89'uncu maddesine göre; Cumhurbaşkanı'nın bütçe kanunlarını bir daha görüşülmek üzere TBMM'ye göndermesi söz konusu değildir.

5018 sayılı yasanın 19'uncu maddesinde<sup>8</sup> merkezi yönetim bütçe kanun tasarısının görüşülmesine ilişkin hükümler yer almaktadır.

### 3. İNGİLTERE ÖZELİNDE BÜTÇE HAZIRLAMA SÜRECİ VE TÜRKİYE İLE MUKAYESESİ

Bu bölümde tarihte bütçe hakkının ilk defa elde edildiği bir ülke olan İngiltere'de yürütülen bütçe hazırlık süreci ile Türkiye'de yürütülen bütçe hazırlık sürecinin gerek aktörler gerekse de işlevler bakımından mukayesesi yapılacaktır.

#### 3.1- Tarihi Gelişim

İngiltere'de yaşanan tarihi süreci dikkate aldığımızda; mali hukuk denilen kavrama ilişkin ihtiyacın anaya-

sa hukuku kavramına duyulan gereksinimden evvel ortaya çıktığını ve esasen mali hukukun anayasa hukukundan değil, anayasa hukukunun mali hukuktan doğduğunu görürüz.<sup>9</sup> "Birleşik Krallıkta parlamentodan ve anayasadan önce bütçe hakkı elde edilmiştir. 1215'te Büyük Şart'ın veya Büyük Özgürlük Fermanının (Magna Carta Libertatum) ilan edilmesiyle Kralın devlet kaynaklarını kullanma yetkisinin sınırlandırılması ve böylece devlet gelirlerinin siyasetleştirilmesiyle çağdaş anlamda kamu bütçesinin temelleri atılmıştır. Kral John bu fermanla Halk Meclisinin ortak kararı olmaksızın hiçbir verginin toplanamayacağını kabul etmek zorunda kalmıştır. Ancak bu fermanın hükümlerine uyulmamıştır. İngiltere'de kralın vergilendirme gücünü bir halk hareketi sonucu sınırlandıran anayasal belgeler, 1628 tarihli Haklar Dilekçesi (Petition of Rights) ve 1689 tarihli Haklar Demeci (Bill of Rights)'dir. Haklar Demeci, kralın parlamentonun onayı olmaksızın vergi koymasını kesin olarak yasaklamıştır."<sup>10</sup>

"İngiltere bütçe sistemiyle, bütçe sistemlerinin en eskisi ve en orijinalidir denebilir. Bugünkü bütçe sistemleri menşe itibarıyla birçok kısımlardan İngiltere bütçe sistemine bağlanır. Filhakika birçok bütçe esasları bu memlekette tedricen ve an'ane olarak kurulmuş ve diğer memleketlere intikal etmiştir. Şüphesiz her memleketin, az veya çok, bir bütçe tarihçesi ve an'anesi vardır; fakat bütün bu sistemlere hâkim olan esaslar ve prensiplerin birçoğu daha önceden İngiltere'de doğmuştur denebilir. Bütçe hukukunun vatani İngiltere'dir. İngiltere'de bütün bütçe muameleleri iki vasıf arz eder: Birincisi; bütçenin hazırlanması sırasında icra kuvveti serbesttir. Yani icra kuvveti bütçeyi istediği gibi hazırlar ve teşrii kuvvet bunun üzerinde hemen hemen hiç değişiklik yapmaz. İkincisi: Buna mukabil, bütçenin tatbiki ve teşrii kuvvet tarafından yapılan kontrolü, çok dikkatli olur."<sup>11</sup> Bu nedendir ki, icra kuvveti bütçeyi hazırlarken her ne kadar

7) Çetinkaya, Eroğlu, Taş, a.g.e, s. 131

8) Madde 19- Türkiye Büyük Millet Meclisi, merkezi yönetim bütçe kanun tasarısının metnini maddeler, gider ve gelir cetvellerini kamu idareleri itibarıyla görüşür ve bölümler halinde oylar. Merkezi yönetim bütçe kanunu mali yılbaşından önce Resmî Gazetede yayımlanır.

Kamu yatırım programı, merkezi yönetim bütçe kanununa uygun olarak Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı tarafından hazırlanır ve anılan Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren on beş gün içinde Bakanlar Kurulu kararıyla Resmî Gazetede yayımlanır.

Zorunlu nedenlerle merkezi yönetim bütçe kanununun süresinde yürürlüğe konulamaması halinde, geçici bütçe kanunu çıkarılır. Geçici bütçe ödenekleri, bir önceki yıl bütçe başlangıç ödeneklerinin belirli bir oranı esas alınarak belirlenir. Geçici bütçe uygulaması altı ayı geçemez. Cari yıl bütçesinin yürürlüğe girmesiyle geçici bütçe uygulaması sona erer ve o tarihe kadar yapılan harcamalar ve girilen yüklenmeler ile tahsil olunan gelirler cari yıl bütçesine dahil edilir.

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerindeki ödeneklerin yetersiz kalması halinde veya öngörülmeyen hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla, karşılığı gelir gösterilmek kaydıyla, kanunla ek bütçe yapılabilir.

9) Kemal Gözler, "İngiltere'de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı? Mali Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme", Prof. Dr. Mualla Öncele Armağan, Ankara Üniv. Hukuk Fak. Yayını, A.Ü Yay., No:243, 2009; Akt: Birleşik Krallıkta Merkezi Yönetim Bütçe Süreci", Yrd. Doç. Dr. Yiğit Karahanogulları, Ankara Üniv., SBF Dergisi, Cilt 69, 2014, s.78

10) Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, "Vergi Hukuku", Turhan Kitabevi, 24.Baskı, Ankara 2015, s. 7

11) Akif Erginay, "Mukayeseli Bütçe (Türkiye, İsviçre, İngiltere, ABD, Fransa ve Rusya Bütçe Sistemleri)", A.Ü, SBF Yayınları, No: 70-52, Ankara 1957, s. 63, 64

serbest olsa da çok daha dikkatli olmak zorundadır. Denebilir ki; burada optimal seviye bir denge-kontrol ilişkisi kurulabilmiştir.

### 3.2- İngiltere Bütçe Hazırlık Süreci ile Türk Bütçe Hazırlama Süreci Mukayesesi

Bütçenin hazırlanması sürecine dair bir mevzuatın bulunmaması Birleşik Krallık açısından özgün bir durum olarak kabul edilebilir. Bununla birlikte yazılı bir mevzuatın olmaması, sürecin belli kaideler çerçevesinde yürütülmediği anlamına gelmez (zaman içinde çeşitli kaide, teamül ve normlar oluşmuştur), olsa olsa sürecin katı değil esnek bir şekilde işletildiğine karine olabilir. Örneğin; bütçenin parlamentoya arz edilmesine ilişkin olarak belirlenmiş herhangi bir tarih mevcut değildir. Hali hazırda teamüller doğrultusunda Nisan'ın sonuna kadar arz edilebilmekle beraber, senenin herhangi bir ayında da sunulabilmektedir. Mali yılbaşı 1 Nisan'da başlayıp 31 Mart tarihi itibarıyla hitama ermektedir.<sup>12</sup>

Bütçe sürecinin özgünlüğüne esas teşkil eden bazı temel bileşenler olarak şunları ifade edebiliriz: "Bütçe süreci yasalarla ve katı kurullarla kısıtlanmamıştır; parlamentoda bir bütçe komisyonu mevcut değildir, ancak bu vazifeyi ağırlıklı olarak geçici komisyon niteliğini haiz olan Hazine Komisyonu yerine getirmektedir; bütçenin yapılmasında Başbakan ve Maliye Bakanı'nın etkisi temel belirleyici olmakla birlikte, Parlamento'nun ve Parlamento dışı kurumların<sup>13</sup> denetim ve gözetim işlevleri son derece gelişmiştir. Bütçenin kontrolü, muhakemesi, kamuoyunun aydınlatılması ve tatmin edilmesine yönelik olarak Parlamento komisyon çalışmaları kanalıyla etkin bir rol oynamaktadır. Parlamento üçlü bir yapıdan müteşekkildir: Kral, Lordlar Kamarası ve Avam Kamarası. Ancak bütçe Avam Kamarasında müzakere edilerek hükme bağlanmakta, onaylanmaktadır. Lordlar Kamarasının onaylanmış/hükme bağlanmış bütçeyi değiştirme ya da onaylamama yetkisi mevzubahis değildir."<sup>14</sup> Türkiye'de ise süreç kanuni düzenlemeler yoluyla ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Sürecin bütünü kamu yönetimi aygıtının birimleri arasında tamamlanmaktadır, diyebiliriz. İngiltere de olduğu gibi parlamento dışı

kurumların denetim ve gözetim işlevini yerine getirdiklerini ise söyleyemeyiz.

Esasen yasalaşma süreci şu aşamalardan oluşur: 1) Yasa tasarısı meclisin bilgisine sunulur; 2) Yasa tasarısına ilişkin müzakereler ve rey verme işlemleri gerçekleştirilir, meclis tasarımı ilkesel bazda onaylayıp onaylamayacağını müzakere eder. 3) Tasarı komisyonuna (hazine komisyonu-geçici komisyon) gönderilir. 4) Komisyondaki müzakereler sonucunda komisyon başkanı kamaraya bir rapor sunar. Meclis eğer zaruri görürse tasarımı komisyonunda tekrar görüşülmek üzere reddedebilir. 5) Bahse konu süreçlerin iki meclis dahilinde de hitama erdirilmesinin neticesinde tasarı metninin yürürlüğe koyulabilmesi için şekli ve sembolik anlamda da olsa Kral'ın onaylaması gerekir.

İzlenecek politikanın tespit edilmesinde Başbakanın etkisi ve belirleyiciliği üst seviyededir ve uygulamada son sözü o söyler. Zira birçok husus başbakanın onayını sunulduktan sonra kabineye gelmektedir. Ancak buna rağmen süreçte hakim olan şey dayatma, ben yaptım oldu değil; yaygın siyasi kültürün temel bir unsuru olan uzlaşmadır. Netice itibarıyla; bütçenin siyasi mimarınının Başbakan olduğu söylenebilir.<sup>15</sup> Türkiye'de ise bütçe'ye son şekli parlamento bünyesinde yer alan çoğunluğunu iktidar partisi milletvekillerinin oluşturduğu Bütçe ve Plan Komisyonunda verilmekte ve bu şekilde genel kurula sunulmaktadır.

Meseleyi kurumsal bazda ele alacak olursak, mali yönetimde ve özellikle bütçe hazırlık sürecinde en etkili ve söz geçen kurum ekonomi ve maliye politikalarından sorumlu olan Hazine'dir. Hazine'nin ayrıca kamu politikalarının tespit edilmesinde de büyük bir işlevi mevcuttur. Kaynakların yönetilmesine ilişkin temel ilkeleri tespit etmek ve Parlamento'ya bu hususlarla ilgili olarak açıklama yapmakla vazifeli olup; kaynakların nasıl planlanması gerektiğine ilişkin bir kurumsal yapı/sistem kurar ve yürütür. Her bir bakanlığın sahip olduğu mali politika hedeflerine ulaşılabilmesi için bütçeler oluşturulur ve kurumlara ait öngörülerin nasıl işletildiğini kontrol etmenin haricinde tüm kamu sektörünün yıllık rapor ve hesaplarına ilişkin ilke ve kuralları içeren Mali Raporlama Rehberi hazırlar. Bakanlıkların hazırlamış buldukları bütçe teklifleri Parlamento'ya gönderilmeden, Hazine ile

12) Yiğit Karahanoğulları, "Birleşik Krallıkta Merkezi Yönetim Bütçe Süreci", Ankara Üniv., SBF Dergisi, Cilt 69, 2014, s. 92.

13) Mali Araştırmalar Kurumu, hazine komisyonuna bütçe raporu sırasında görüş bildiren Parlamento dışı bağımsız kurumlardan biridir. 1969 yılında bağımsız bir yardımlaşma cemiyeti olarak kurulmuştur.

14) Karahanoğulları, a.g.e, s. 79-80.

15) Karahanoğulları, a.g.e, s. 88.



birlikte ayrıntılı görüşmeler yapılır. Türkiye’de ise bu tür işler büyük oranda Maliye Bakanlığı tarafından yürütülür.<sup>16</sup>

Çok yıllık bir niteliği haiz olan bütçe, yıllık bütçe ile tamamen birleşmiş, uyumlaştırılmış hale getirilmiştir. Esasen hükümetin bir önerisi olarak kabul edilebilecek Mali Demeç, Bütçe Raporu’nun bir parçası şeklinde parlamentoya arz edilerek ayrı ve bağımsız bir belgede yer almamış olur. Diğer yandan, Mali Demeç ve Bütçe Raporu, küçük bir dönemi ilgilendiren bir tahmin, bütçede mevcut vergi ölçümlerinin bir değerlendirmesi ve kamu maliyesinin kamu sektörü borçlanma gereksinimi bakımından bir değerlendirmeden müteşekkil, Hükümete ait Orta Dönemli Mali Stratejiyi içerir.<sup>17</sup>

Birleşik krallıkta bütçeye ilişkin süreçler gerek Türkiye gerekse de diğer Avrupa ülkeleri bakımında farklılıklar içeren bir özgünlüğe sahiptir. Bütçenin yıllık olma ilkesi yazılı belgelerde yer almasına ve fiilen uygulanmasına rağmen, genellik ilkesi yazılı belgelerde yer almaz. Diğer yandan, yıllık gelir ve gider tahminlerini onaylamak için ayrı yasa ve yasal süreçler kullanılmakta olup, birlik ilkesi yoktur. Bu nedenle, Türk bütçe sistemine göre, bütçe giderlerinin bölümler itibarıyla onaylanması ilkesinin çok daha esnek uygulandığı söylenebilir. Ayrıca, Türkiye’deki durumdan farklı olarak kamu görevlilerinin hak ve sorumluluklarının belirlendiği, belli bir devlet memurları kanunu yoktur. Bir diğer farklılık ise; İngiltere’de mali kural icabı cari giderleri karşılamak amacıyla hükümet tarafından borçlanma yapılamaz; sadece yatırım için ödünç alabilmesine karşın, Türkiye’de devlet tüm kamu harcamaları için iç ve dış borçlanmaya gidebilmektedir. Yine İngiltere örneğinin önemli bir farklılığı bütçe hazırlığı sürecinde, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu benzeri, görevi sadece bütçe stratejisini incelemek ve hükümetin bütçe tekliflerine değişiklikler önermek olan herhangi bir bütçe komisyonunun olmamasıdır. Her hükümet departmanı için, görevi harcamaları, devlet departmanlarının yönetim ve politika ilkesini incelemek olan bir daimi karma ko-

misyon kurulmaktadır. Esasen Türkiye bütçesel açıdan daha merkeziyetçi bir yapıdadır. Türkiye’nin yerel idari yapısında il genel meclisleri bulunmaktadır. Ancak bu meclisler bütçe hacimleri küçük ve yetkileri sınırlık sembolik kuruluşlardır. Halbuki İngiltere’de son değişikliklerle birlikte İskoçya’da parlamento kurulmasına izin verilmiştir. Bu parlamento eğitim, sağlık, köy işleri, adalet ile mali ve merkezi hizmetler de dâhil tüm İskoç icra departmanlarına fon sağlayacak yıllık bir bütçeyi kabul etmektedir; ancak İskoçya’nın gelirinin çoğu İngiltere yıllık bütçesinden transfer edilen blok hibe özelliğine haizdir.<sup>18</sup>

Bütçenin niteliği, kapsamı, içeriği ve benzeri hususlara yönelik bir verinin kamuoyuna açıklanmaması ve bütçenin gizliliği ilkesine, bütçe tasarısı Parlamento’ya gelene kadar, sadakatle bağlı kalınmaktadır. Bu durum siyasi olarak bir teamül olmakla beraber bütçenin gizliliği kültürü olarak isimlendirilmektedir. Özellikle son yıllarda bütçenin parlamentoya arz edilmesinden evvel, vergi muafiyetleri, yeni gelir vergisi ve damga vergisi oranlarına ilişkin haberlerin muhtelif medya organlarında yer alması Hazine Komisyonu tarafından şiddetle tenkit edilerek, Hükümetin 2011 ve 2012 bütçe raporlarına ilişkin olarak daha dikkatli olması gerektiği hususunda ikazlar yapılmıştır.<sup>19</sup> Türkiye’de ise sürece ilişkin mevzuata baktığımızda bütçenin gizliliği şeklinde bir ilke bulunmamaktadır.

İngiltere’de Mayıs 2010’da kamu maliyesi hakkında bağımsız öngörü ve tetkik çalışmalarını gerçekleştirmek için Bütçe Sorumluluk Ofisi adı altında özerk bir kurum oluşturulmuştur. Buna göre; bütçenin sunumundan önce bu ofis ile paylaşılması gerekmektedir. Bütçe Sorumluluk Ofisi’nin yapısı bağımsız bir niteliği haiz olduğundan, politika tahminleri muhtelif önyargılardan ve etkilerden uzak bir biçimde oluşturulmaktadır. Ofis; 3-4 yıllık zaman serisine bağlı olarak bütün resmi makroekonomik ve mali öngörülerin üretilmesi; bütçe bazlı ekonomi ve kamu maliyesi değerlendirmelerinin bağımsız bir biçimde gerçekleştirilmesi; hükümete ait sorumluluklar ile mali politikaların uyumluluk seviyesinin analiz edilmesi;

16) “İngiltere Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin İncelenmesi”, Türkiye’de Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin Güçlendirilmesi Eşleştirme Projesi (TR07-IB-FI-02) İngiltere Staj Programı Raporu, Katılımcılar: İşilda Arslan; Sevil Çatak; İrfan Halıcı; Osman Kocaman; Barış Tatlısoy; Nihal Saltık Turan. , 03-08 Ocak 2011, s.16

17) Jameson, L.F and Vazquez, J.M and Robert M. McNAB, Multi-year Budgeting: A Review of International Practices and lessons for Developing and Transitional Economies; Public Budgeting and Finance, Summer 2000, p. 91-112; Çev: Ayşe Günay, Ersan Öz “Çok Yıllı Bütçeleme: Uluslararası Uygulamaların İncelenmesi ve Gelişmekte Olan Ülkeler ile Geçiş Aşamasındaki Ülkeler İçin Çıkarılacak Dersler”, s. 9.

18) Onur Duman, “AB Uyum Sürecinde AB-Türkiye Bütçeleme Süreçlerinin Karşılaştırılması”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Harran Üniv., SBE Maliye ABD, Şanlıurfa 2013, s. 174-188

19) Parliament (2012 j) Leaks and Advanced Briefing, <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201012/cmselect/cmtreasy/1910/191009.htm> ; Aktaran: “Birleşik Krallıkta Merkezi Yönetim Bütçe Süreci”, Yrd. Doç. Dr. Yiğit Karahanoğulları, Ankara Üniv., SBF Dergisi, Cilt 69, 2014, s. 92

kamu finansmanının sürdürülebilirlik niteliğinin analiz edilmesi, hususlarıyla ilgili olarak görevlidir.<sup>20</sup> Aslında anlaşılacağı üzere bu ofisten beklenen fonksiyon Türkiye’de OVP ile gerçekleştirilmektedir. OVP İngiltere’deki aksine bağımsız ve özerk bir kurum tarafından değil, Kalkınma Bakanlığı tarafından hazırlanmaktadır. Her ne kadar OVP ilgili bürokratlarca teknik bir süreç sonucunda hazırlansa bile, siyasi otoritenin herhangi bir etkisinin olmadığını düşünmek konusunda ihtiyatlı olmakta yarar vardır. Dolayısıyla politika önerileri ve mali tahminlerin daha objektif bir niteliğe sahip olabilmesi için Türkiye’de de bu fonksiyonu icra edecek özerk bir kurumun oluşturulması faydalı olacaktır.

Konsolide Fon, kamunun tüm gelirlerinin hazineye ait tek bir hesapta toplanmasını temin etmek bakımından 1878’de Birleşik Krallıkta meydana getirilmiştir. Hükümet, Konsolide Fon Yasaları ve Ödenek Yasaları yolu ile bu fonu kullanabilmekte olup, bahse konu yasalar Parlamento tarafından çıkarılmaktadır. Yani gelir ve harcamalara ilişkin yasama süreçleri ayrı ayrı yürütülmektedir. Başka ülkelerden farklı olarak temel tahminler, Parlamento’ya mali yılın başlamasıyla birlikte sunulur. Ödenek tasarılarının parlamentoda yasalaşmasına kadar geçen süre için (parlamento bu yetkiyi ağırlıklı olarak yaz döneminde tatile girmeden önce verir) geçici bütçe çıkarılır. Parlamento yaz tatiline girmeden önce Kralın onayını almak istiyorsa, Haziran sonunu geçirmemesi beklenir.<sup>21</sup> Türkiye’de ise geçici bütçe uygulaması istisna olup, kural olarak mali yıldan önce bütçe tasarısı kanunlaşarak uygulamaya konulmaktadır.

300 yıllık Avam Kamarası İç Tüzüğü’nün 48’inci maddesine göre: “Avam Kamarasının, bütçe tasarısındaki toplam harcamaları arttırmaya, harcamaların dağılımını değiştirmeye ve gelirleri düşürmeye yönelik tekliflerde bulunmaya yetkisi yoktur. Avam Kamarası sadece münferit harcama kalemlerinde azaltıcı değişiklikler yapabilmekte ancak bunlarda son derece küçük değişiklikler olabilmektedir; onaylanan bütçe hükümetin bütçesini, yani Maliye Bakanı’nın konuşmasında sunulan bütçe rakamlarını neredeyse değiştirmemiştir. Bütçenin vergi gelirleri için ise farklı bir süreç işle-

tilmektedir. Kamu gelirlerinin bir kısmı yıllık onaylama prensibinin dışındadır; yıllık olarak değil kalıcı olarak onaylanır. Bunlar arasında tüm dolaylı vergiler, sermaye üzerindeki vergi ve petrol vergisi yer alır. Bu tür vergi değişikliklerinin yapılması için ayrı bir yasa çıkarılmasına gerek olmamakta, basitçe Avam Kamarasının bütçe kararı yeterli bulunmaktadır. Bunun dışında kalan gelir vergisi, gümrük vergisi gibi vergiler için her yıl yeni bir yasa (mali tasarı) çıkarılması gerekmektedir. Birleşik Krallıkta vergi koyma ve değiştirme yetkisine sahip tek kurum Avam Kamarasıdır.”<sup>22</sup> Halbuki Türkiye’de her ne kadar vergi kanunları çıkarılmış olsa bile bunların fiilen uygulanabilmesi için, vergilere ilişkin hususların bütçenin ilgili cetvelinde her sene yer alması zorunludur.

Bütçeleme sürecine ilişkin olarak her bir bakanlığın harcamaları ilişkili oldukları geçici komisyonca etraflıca tetkik edilir. Hazine komisyonunun en önemli fonksiyonlarından birisi yıllık bütçe değerlendirme raporunu hazırlamaktır. Hazine komisyonu bu raporu, Maliye Bakanının Bütçe sunuşunun ardından bütçeyle ilgili bağımsız ekonomik öngörüler sağlayan Bütçe Sorumluluk Ofisi’ne, Maliye Bakanının verilerine ve sektörel uzmanların görüşlerine referansla gerçekleştirir. Rapor son derece ayrıntılı ve geniş kapsamlıdır. Ayrıntılı tavsiyeler ve analizlere sahip bu rapor, bütçe hakkının ne derece önemsenmekte olduğunun ve süreçte parlamento denetiminin ne kadar etkin uygulandığının önemli bir işaretidir.<sup>23</sup>

Bütçenin yasalaşması Kral’ın onayı ile tamamlanmış olur. “Kralın 1708’den itibaren veto hakkı elinden alınmıştır. Dolayısıyla bu anlamda Kralın yetkisi son derece sınırlı ve semboliktir. Ancak sadece üç gerçek yetkisi vardır: haberdar edilme, yüreklendirme ve uyarma yetkisi.”<sup>24</sup>

### 3.3- Hazırlık Sürecinde PEB ve Bilgi Manipülasyonu

PEB sisteminde yaşanan sıkıntılar; İngiltere’deki PEB uygulamasında, kamu yöneticilerine makul bir esneklik tanınmak ve yürütülen performans sözleşmeleri aracılığıyla birlikte mali denetim ve hesap vere-

20) “İngiltere Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin İncelenmesi”, Türkiye’de Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin Güçlendirilmesi Eşleştirme Projesi (TR07-IB-FI-02) İngiltere Staj Programı Raporu, Katılımcılar: Işıl Arslan; Sevil Çatak; İrfan Halıcı; Osman Kocaman; Barış Tatlısoy; Nihal Saltık Turan. , 03-08 Ocak 2011, s.12.

21) OECD (2004), United Kingdom, OECD Journal on Budgeting, 4(3):405-443; Akt: Birleşik Krallıkta Merkezi Yönetim Bütçe Süreci”, Yrd. Doç. Dr. Yiğit Karahanoğulları, Ankara Üniv., SBF Dergisi, Cilt 69, 2014, s. 95.

22) OECD (2004), United Kingdom, OECD Journal on Budgeting, 4(3):405-443; Akt: Birleşik Krallıkta Merkezi Yönetim Bütçe Süreci”, Yrd. Doç. Dr. Yiğit Karahanoğulları, Ankara Üniv., SBF Dergisi, Cilt 69, 2014, s. 96.

23) Karahanoğulları, a.g.e, s.85.

24) Cem Eroğul, Çağdaş Devlet Düzenleri: İngiltere, Amerika, Fransa, Almanya, İmaj Yayınevi, 6.Bası, 2008, s. 23.

birlikte dikkate alınmıştır. Bunun yanında, PEB'in yararına olacak yasaların çıkarılması, Hazine Bakanlığı'nın izleme ve denetleme sürecinde yer alması, siyasi destek sağlanması, bu sistemin güçlü bir biçimde yol almasına imkân sağlamıştır. Türkiye ise PEB sürecine çok sonraları dahil edilmiş olup, gerekli yasal düzenlemeler yapma noktasında istekli davranmamıştır. Bunların yanında bu sisteme ilişkin yasaların çıkarılması ile stratejik planların koordine edilmesinin, Maliye Bakanlığı ve Kalkınma Bakanlığı tarafından ayrı ayrı yerine getirilmesi çift başlılığa sebebiyet vermiştir. Ayrıca performans esaslı ücretlendirme, bürokratik direnç nedeniyle hayata geçirilememiştir. Genel olarak bu sistemin hayata geçirilmesindeki en büyük zorluk, performans denetimini gerçekleştirmek için gerekli olan nesnel ve somut standartların mevcut olmamasıdır. Hali hazırdaki denetim sistemi, kamu kurumlarının faaliyetlerinin ödül/ceza denklemine değerlendirilmesine müsait değildir. Bu itibarla, mevcut personelin hizmet içi eğitim yoluyla daha da nitelikli ve uzman hale getirilmesi, siyasi yönetimlerin hesap verebilirlik ve performans esaslı ücretlendirme konularına ilişkin yasal düzenlemeler yapmak suretiyle öncü rol üstlenmesi elzemdir. Ayrıca, performans sonuçlarının nesnel bir biçimde analiz edilebilmesi için gerçekçi bir veri tabanının oluşturulması da bu sistemden daha fazla sonuç alınmasına olanak sağlayacak enstrümanlar olarak nitelendirilebilir.<sup>25</sup>

Diğer yandan; Bütçe hazırlama sürecinde asimetrik bilgi ve bilgi manipülasyonu, şahsi ikbal peşinde koşan bürokratların kullandığı bir araç ve yöntem olarak tanımlanabilir. Bu tip yöneticiler bütçeleme sürecinde yer alan kaynak tahsisi ve kullanımında bahse konu sürecin etkinliğine hanel getirmektedirler. Bu problemin esas sebebi, bürokratların rekabet kaygısı taşımayan işlerle ilgilenmeleri ve sahip oldukları bilgi kapsamında tek taraflı bir niteliği haiz olmalarıdır. (asimetrik bilgi sorunu) Bu nedenle kamu örgütlerinin ve kamusal süreçlerin içine piyasa tipi mekanizmalar yerleştirmek suretiyle bürokrasi tekeline kırarak rekabet baskısı oluşturmak şeklinde bir usul tercih edilmiştir. Bu sürece ilişkin belgeler mali bilgi ile birlikte performans bilgisi de temin edecektir. Böylece bu veriler kaynak dağılımının etkin bir şekilde yapılmasını sağlamakla birlikte, hükümet ve kamu oyununun bütçeyi izleme ve değerlendirmesine imkân

verecektir. Bu nedenle bürokratlar başarı için güdülenirken ve kaynaklar istimal edilirken daha dikkatli ve özenli olunacaktır. Sonuçta tahsis etkinliği ile birlikte kaynakların etkin ve verimli bir biçimde kullanılması temin edilerek kamu harcamaları disiplin altına alınabilecektir. Teoride olması beklenen bunlar olmasına rağmen büyük bir çelişki aklı gelmektedir. Esasen PEB'in temelini oluşturan performans bilgisini üretecek olan da (performans göstergeleri geliştiren ve raporlayan) yine asimetrik bilgi probleminin kaynağı olan bürokratlardır. Yani asimetrik bilgi sorununu giderelim derken bilgi manipülasyonu sorunu ile karşı karşıya kalınabilir. Bunun için performans sürecinin tam anlamıyla ve eksiksiz uygulanabilmesi için güçlü bir siyasi destek verilmeli; bunun yanında da farklı ve yeni izleme mekanizmaları hayata geçirilmelidir.<sup>26</sup>

#### 4- DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER

Şunu ifade etmek isterim ki; Türk bütçe sürecini İngiltere bütçe süreci ile kıyaslamamın en önde gelen sebebi, anayasal bütçe hakkını ilk olarak kullanan ülkenin İngiltere olması ve bütçe hazırlık sürecinin geleneklerle de desteklenerek temel uygulamaları bakımından istikrarlı bir çizgi izlemiş olmasıdır. Dolayısıyla tarihi süzgeçlerden geçerek bugünlere ulaşmış bir ülke örneğinden, ülkemiz adına çok yararlı tecrübelerin edinileceği muhakkaktır. Bu itibarla aşağıda yer alan değerlendirmelerin bu çerçevede değerlendirilmesi yerinde olacaktır.

Merkezde yer alan bütçe kurumlarının harcama yapan birimlerin kararlarına ölçsüz bir biçimde karışması, hedeflenen performans seviyesine ulaşmada bir engel ve gerekçe olabilecektir. Örneğin merkezi yönetim kapsamında yer alan kurumlara ait cari bütçeler üzerinde Maliye Bakanlığı'nın, yatırım bütçeleri üzerinde ise Kalkınma Bakanlığının söz hakkının olduğu göz önüne alındığında, söz konusu yetkilerin aşırı kullanımı kamu idarelerinin bizzat kendilerine ait bütçeleri üzerindeki hakimiyetini sekteye uğratacaktır. Böylece, farklı değerlendirme ve karar mekanizmaları cari harcamalar ile yatırım harcamaları arasında belirgin bir çelişkinin ortaya çıkmasına yol açacağı bir durum söz konusu olacaktır. Tüm bu handikapların önüne geçmek için merkezde yer alan

25) Demokan Demirel, "Performans Esaslı Bütçe: ABD, İNGİLTERE ve TÜRKİYE ÖRNEKLERİ", Hitit Üniv. Sosyal Bil. Enst. Dergisi, Yıl:8, Sayı:1, Haziran 2015, s. 172-173  
 26) Deniz Şahin, "Performans Esaslı Bütçeleme Sürecinde Bürokratik Etkinsizlikler ve Çözüm Önerileri", Akademik Bakış Dergisi, Sayı:44, Temmuz-Ağustos 2014

bütçe birimlerinin, harcama yetkisine sahip kamu idarelerine özellikle yönetim alanında geniş bir alan açması, performans sorumluluğunun gerçekleşmesi bakımından elzemdir.<sup>27</sup>

Bütçe hazırlık sürecinde, bütçenin uygulanması ve denetlenmesinde ilgili kamu idarelerine bazı takdir hakları da tanınmıyor değildir. Şöyle ki, aktarma yapılacak tertipteki ödeneklerin %5'lik bir bölümü kadar (başka bir oran olmadığı müddetçe) bütçe içi ödenek aktarma yapma yetkisi merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine verilmiş durumdadır. Yani ilgili kurumlar önceden belirlenmiş ödenekler konusunda istedikleri, uygun gördükleri tertipteki ödenekten diğer bir tertipteki ödeneklere aktarma yapabileceklerdir. Bu durum kaynak tahsisi konusunda kaynağı kullanma yetkisine sahip ilgili kurumların kendilerine bir takdir yetkisi verme anlamına gelmektedir.<sup>28</sup> Halbuki eski kanunda (1050 sayılı kanun) harcamacı kurumlara bu anlamda bir takdir yetkisi tanınmamış olup; tüm yetkiler merkezi kurumlar olan Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığında toplanmıştır.

Diğer yandan; çok yıllık bütçelemeye geçişin başarılı olabilmesi için ülke düzeyinde siyasi ve ekonomik istikrarın sağlanması elzemdir. Aksi takdirde yeni plan ve teklif belgelerinde ortaya konulan tahmini büyüklükler gerçekleri yansıtmaya kabiliyeti oldukça azalacak; sistemden beklenen öngörülebilirlik ve plan-bütçe ilişkisi sağlanamayacaktır.

Genellik ilkesi istisnası; 5018 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden 22.12.2005 tarihli 5436 sayılı Kanun'la yapılan yeni düzenlemelerle birlikte sistemde önemli değişiklikler vuku bulmuştur. Bu çerçevede 29 kamu kurumu kanun kapsamından çıkarıldığı için TBMM tarafından denetlenme imkânı ortadan kalkmış bulunmaktadır. Bu durumun mali disiplin ve saydamlık bakımından olumsuz tesirlerinin olabileceği göz ardı edilmemelidir.<sup>29</sup>

Ödenek teklif tavanları hakkında; buna yönelik sınırlamalar daha ziyade sosyal güvenlik açıkları ile sosyal harcamaların finanse edilmesi ile ilgili olmaktadır. Bu alanlara yönelik bir mali disiplin tercihi istihdam

azaltıcı ve sosyal harcamaları kısıcı etkileri nedeniyle toplumsal çatışma yaratma potansiyeline haizdir. Aksi bir durum ise popülist politikalara yol vermek suretiyle mali disiplini ve kamu maliyesini bozucu bir etki meydana getirecektir. Bu durumda sarkacın iki ucunun belli bir dengede tutulması gibi ödenek teklif tavanlarının belirlenmesinde de bilgiye ve toplumsal menfaate dayalı olmak üzere hassas ve dengeli bir değerlendirme yapmak gerekmektedir.<sup>30</sup> Esasen harcanabilecek miktara getirilen sınırlama 1982 anayasasıyla birlikte getirilmiştir. Halbuki 1961 anayasasının geçerli olduğu dönemlerde hükümetler otomatik ödenek gibi bazı usuller kullanmak suretiyle bütçede verilen ödenek miktarını aşan şekilde harcama yapma imkânına sahip idiler. "1982 Anayasası, bütçelere, harcanabilecek miktar sınırının Bakanlar Kurulu Kararıyla aşılabileceğine dair bir hüküm konulmasını yasaklamıştır. Ayrıca Bakanlar Kurulu'na kanun hükmünde kararname ile bütçede değişiklik yapılmasına da izin vermemiştir. Bu nedenle, bütçedeki ödeneklerin artırılması veya bütçede diğer değişikliklerin yapılması için ayrı bir kanun çıkarılması gerekmektedir. Bu suretle, çıkarılacak ek ödenek kanunlarında ve cari yıl bütçesi de ileriki yıllar bütçelerine mali yük getirecek nitelikteki kanun tasarısı ve tekliflerinde, belirtilen giderlerin hangi mali kaynaklardan karşılanacağını gösterilmesi zorunluluğu getirilmiştir."<sup>31</sup> Atılan bu adımlar bütçede mali disiplinin sağlanmasına yönelik bir ihtiyacın, bu dönemlerde daha ziyade hissedilmeye başlandığının bir göstergesi olarak kabul edilebilir.

Koordinasyon hakkında; öngörülen bu süreçle plan belgeleri ile bütçeler arasında sıkı bir bağ kurulmak istenmekle beraber, kalkınma planı, yıllık programlar, stratejik planlar ve bütçelerin farklı birimler tarafından hazırlanması sürecinde gerekli iletişim ve işbirliğinin sağlanamaması, eşgüdüm ve kaynak tahsisi noktasında problemlere yol açmıştır.

Stratejik planların gerçekçiliği; kamu idarelerinin kendileri için geçerli ödenek tavanlarını, kağıt üzerinde kalan stratejik planları sebebiyle işlevsel olarak kullanamamaları sorunu hali hazırda devam etmektedir. Bu nedenledir ki, stratejik planların sadece

27) Ertan Erüz, "Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme", 20. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma, 23-27 Mayıs, Karahayıt-Pamukkale, 2005, ss:61-73; Akt: Yrd. Doç. Dr. Esra Siverekli Demircan, "Yeni Ekonomik Düzende Bütçe Sistemlerindeki Değişim Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu" Celal Bayar Üniv. İ.İ.B.F Manisa, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 2006, Cilt:13, Sayı:2, s.58.

28) Ekrem Candan, "Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler (II)" Vergi Dünyası, Sayı:296, Nisan 2006, s. 171.

29) "Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe Teknik ve Süreçlerindeki Değişiklikler ve Yenilikler Açısından Değerlendirilmesi", İlhami Söyler, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:16, Aralık 2006, s.286.

30) Selime Güzeları, "Küresel Kapitalizm Devletin Dönüşümü-Türkiye'de Mali İdarede Yeniden Yapılanma", Sosyal Araştırmalar Vakfı, Eylül 2008, İstanbul, s. 194.

31) M.Kamil Mutluer, Erdoğan Öner, Ahmet Kesik, "Bütçe Hukuku", İstanbul Bilgi Üniversitesi Yay., 3.Baskı, Şubat 2011, İstanbul, s. 61.



kağıt üzerinde değil aynı zamanda fiilen de hayata geçirilmesi gerekmektedir. Stratejik Plan hazırlık sürecindeki eksikliklerin tespit edilmesiyle birlikte Stratejik Plan ile OVMP arasındaki uyum ve ilişkinin de temin edilmesi gerekir. Yani bir diğer sorun da, Plan ile OVMP ilişkisinin yeterli düzeyde kurulmamasıdır. Bu durumda mali yapıya ilişkin süreçlerin sıhhatini olumsuz yönde etkilemektedir. Hasılı, Bütçe-Plan eşgüdümünün temin edilmesi için stratejik planların gerçekçi yapılması gerekir.<sup>32</sup>

Diğer bir deyişle; bütçe uygulama kurallarının aşırı katı tutulmasına karşın, politika yapma süreci oldukça esnek tutulmaktadır. Günümüzde stratejik karar, ilke ve politikalara önem verilmekle birlikte bunlara ilişkin olarak alınan kararlar isabetli olamamaktadır. Bu durumun temel nedenlerinden birisi de, stratejik karar alma sürecinde mali yönetime gerekli önemin verilmemesidir. Ayrıca ilk kez getirilen OVP ve OVMP'lerin ileriye dönük maliyetlerinin doğru bir şekilde belirlenememesi, buna yönelik bir öngörü mekanizmasının henüz kurulmadığını göstermektedir. Hatalı öngörüler neticesinde ise, ağırlıklı olarak harcamalar düşük, gelirler ise yüksek tahmin edilmiş olduğundan mali yılda ek bütçe ve/veya ek vergileme durumu söz konusu olabilecektir. Doğru gelecek öngörüler için sağlam bir veri alma mekanizması gereklidir. Bu itibarla, en azından belli bir süre için Dünya Bankası ve IMF nezdinde iletişim ve uyumlaştırma mekanizmalarının işletilmesi doğru olacaktır.<sup>33</sup>

## 5- SONUÇ

Bütçe hazırlık süreci hükümetlerin mali politikalarının belirlendiği, şekillendirildiği ve bütçe kanun taslağına yansıtıldığı çok önemli bir süreçtir. Dolayısıyla bu süreç yürütülürken oluşturulan politikaların objektif ve gerçekçi bir şekilde oluşturulabilmesi için bir takım kurumların, aktörlerin, belgelerin her türlü baskıdan ve manipülasyondan uzak bir şekilde oluşturulması ve hükümetlerin gerçekleştirmek istedikleri mali politikaların en gerçekçi bir şekilde bütçe belgesine yansıtıldığı/realize edildiği ve bütçe performansının gerçekçi bir biçimde ölçülebildiği bir süreç yürütülmelidir. Bu anlamda, PEB sisteminin başarıyla uygulanabilmesinin önündeki en önemli engel-

lerden birisi performans denetiminin yapılabilmesi için gerekli olan nesnel ve somut göstergelerin henüz belirlenememiş olmasıdır. Diğer yandan hali hazırda geçerli olan denetim mekanizması, kamu kurumları nezdinde ödül-ceza mekanizmasını kurabilmiş değildir. Bu itibarla, vasıflı personelin çalıştırılması için hizmet içi eğitimlerin gerçekleştirilmesiyle birlikte siyasi gücü elinde bulunduran yöneticilerin hesap verebilirlik ve performansa dayalı ücretlendirme konularında yasal düzenlemelerin yapılmasına öncülük etmesinin, bahse konu sistemin daha iyi işlenmesini sağlayacak enstrümanlar olarak düşünülmesi doğru olacaktır. Performans esaslı bütçeleme sisteminin en önemli bileşenlerinden olan performans göstergelerinin belirlenmesi sürecine yönelik belirgin ve somut düzenlemelerin olmaması, bu sistemin sonuçlarının alınmasının önünde büyük bir engeldir. Zira performans denetim sonuçlarının alınabilmesi için performans göstergelerinin belirlenmiş olması gerekir. Bu nedenle; performans göstergelerinin belirlenmesi ve bu konuda meslek içi eğitim sürecine yönelik somut ve ayrıntılı hukuki düzenlemelerin hayata geçirilmesi elzemdir.

Bununla birlikte performansın doğru bir şekilde ölçülebilmesi faaliyetlerin de somut ve gerçek olarak tespit edilmesini gerektirmektedir. Aksi halde gerçekçi yansıtmayan faaliyetler üzerinden hazırlanmış bir faaliyet raporu performansın da doğru olarak ölçülmesini imkânsız kılacaktır. Dolayısıyla gerçekçi yansıtan bir performans raporunun temelini doğru verilere dayalı faaliyet raporları teşkil etmektedir. Bu sebeple PEB sisteminde faaliyet raporlarının standartlara uygun olarak hazırlanması zaruridir. Manipüle edilmiş veriler karar alıcıları yanıltacak ve hatalı karar almalarına sebebiyet verecektir. Bu sistem içinden hazırlanan tüm raporların temelini manipüle edilmiş doğru veriler oluşturmaktadır. Bu nedendir ki; faaliyet raporlarının bu raporları hazırlayan birimler dışında bağımsız birimlerce kontrol edilmesi verilerin güvenilirliği bakımından da bir güvence olacaktır.

Hazırlık sürecindeki aktörlere gelince; İngiltere'de hazırlık sürecinin odağını parlamento teşkil etmektedir. Parlamento bütçe hazırlığına yönelik işlevini bünyesinde yer alan Hazine Komisyonu eliyle yerine getirmektedir. Hazine Komisyonunun en önemli görev-

32) Özhan Çetinkaya, Erdal Eroğlu, Kenan Taş, "Türkiye'deki Çok Yıllı Bütçeleme Uygulamasının Stratejik Planlar ve Orta Vadeli Mali Planlar Bağlamında Etkinliğinin Değerlendirilmesi", Akdeniz İ.İ.B.F Dergisi, 22.Sayı, 2011, s. 143.

33) Hüseyin Güçlü Çiçek, "Türkiye'de Orta Vadeli Harcama Sistemi Uygulamasına İlişkin Bir Alan Araştırması", Maliye Dergisi, Sayı:161, Temmuz-Aralık 2011, s. 193.



lerinden birisi yıllık bütçe değerlendirme raporunu hazırlamaktır. Bu rapor hazırlanırken bütçeye ilişkin bağımsız ekonomik tahminler üreten Bütçe Sorumluluk Ofisi, Maliye Bakanlığı ve sektörel uzmanların verileri esas alınmaktadır. İngiltere ile kıyaslandığında ülkemizde yürütülen bütçe hazırlık sürecinde özellikle bağımsız otoritelerin olmayışı, bu sürecin objektif ve gerçekçi niteliğinin sağlanması bakımından olumsuz bir etki meydana getirmektedir. Bu nedenledir ki; Türkiye bağlamında bütçe hazırlık sürecinin objektif niteliğinin sağlanması için bağımsız ekonomik otoritelerin oluşturulması elzemdir. Bunun için de sağlam bir hukuk ve ekonomi altyapısının, zemininin oluşturulması hususunda ise temel faktör elbette ki parlamento olmalıdır.

Netice itibariyle anayasal bütçe hakkını ilk kullanan bir ülke olarak İngiltere örneğinde incelenen bütçe hazırlık sürecinin, ülkemiz için önemli tecrübeler içermesi dikkate alınmak suretiyle, bir önceki bölümde yer alan değerlendirmeler, kıyaslamalar ve öneriler doğrultusunda ülkemizdeki bütçe hazırlık sürecinin ilgili mevzuat bağlamında yeni baştan ele alınması ve düzenlenmesi, bütçe belgesinin arzulan hedefleri temin etmesi bakımından yararlı olacaktır.

## Kaynakça

- CANDAN E., (2006). "Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler (II)" Vergi Dünyası, Sayı:296.
- ÇİÇEK H., (2011). "Türkiye'de Orta Vadeli Harcama Sistemi Uygulamasına İlişkin Bir Alan Araştırması", Maliye Dergisi, Sayı:161.
- DEMİREL D., (2015). "Performans Esaslı Bütçe: ABD, İNGİLTERE ve TÜRKİYE ÖRNEKLERİ", Hitit Üniv. Sosyal Bil. Enst. Dergisi, Yıl:8, Sayı:1.
- DUMAN O., (2013). AB Uyum Sürecinde AB-Türkiye Bütçeleme Süreçlerinin Karşılaştırılması, Yüksek Lisans Tezi, Harran Üniv., SBE Maliye ABD.
- ERGİNAY A., (1957). Mukayeseli Bütçe (Türkiye, İsviçre, İngiltere, ABD, Fransa ve Rusya Bütçe Sistemleri), A.Ü, SBF Yayınları, No: 70-52.
- EROĞUL C., (2008), Çağdaş Devlet Düzenleri: İngiltere, Amerika, Fransa, Almanya, İmaj Yayınevi, 6.Bası.
- ERÜZ E., (2005), "Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme", 20.Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma, 23-27 Mayıs, Karahayıt-Pamukkale, ss:61-73
- GÖZLER K., (2009). İngiltere'de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı? Mali Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme, Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, Ankara Üniv. Hukuk Fak. Yayını, A.Ü Yay., No:243.
- GÜZELSARI S., (2008). Küresel Kapitalizm Devletin Dönüşümü-Türkiye'de Mali İdarede Yeniden Yapılanma, Sosyal Araştırmalar Vakfı, İstanbul.
- "İngiltere Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin İncelenmesi", Türkiye'de Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin Güçlendirilmesi Eşleştirme Projesi (TR07-IB-FI-02) İngiltere Staj Programı Raporu, Katılımcılar: Işıl Arslan; Sevil Çatak; İrfan Halıcı; Osman Kocaman; Barış Tatlısoy; Nihal Saltık Turan. , 03-08 Ocak 2011.
- KARAHANOGULLARI Y., (2014). Birleşik Krallıkta Merkezi Yönetim Bütçe Süreci, Ankara Üniv., SBF Dergisi, Cilt 69.
- MUTLUER K., ÖNER E. ve KESİK A., (2011). "Bütçe Hukuku", İstanbul Bilgi Üniversitesi Yay., 3.Baskı, İstanbul.
- JAMESON L. F. and VAZQUEZ J. M. and ROBERT M. McNAB., (2000). Multi-year Budgeting: A Review of International Practices and lessons for Developing and Transitional Economies,; Public Budgeting and Finance, p. 91-112; Çev: Ayşe Günay, Ersan Öz "Çok Yıllı Bütçeleme: Uluslararası Uygulamaların İncelenmesi ve Gelişmekte Olan Ülkeler ile Geçiş Aşamasındaki Ülkeler İçin Çıkarılacak Dersler".
- OECD (2004), United Kingdom, OECD Journal on Budgeting, 4(3):405-443; Akt: Birleşik Krallıkta Merkezi Yönetim Bütçe Süreci", Yrd. Doç. Dr. Yiğit Karahanogulları, Ankara Üniv., SBF Dergisi, Cilt 69, 2014.
- ÖNCEL M., KUMRULU A., ÇAĞAN N., (2015). "Vergi Hukuku", Turhan Kitabevi, 24.Baskı.
- ÇETİNKAYA Ö., EROĞLU E., TAŞ K., (2011). Türkiye'deki Çok Yıllı Bütçeleme Uygulamasının Stratejik Planlar ve Orta Vadeli Mali Planlar Bağlamında Etkinliğinin Değerlendirilmesi, Akdeniz İ.İ.B.F Dergisi, 22.Sayı.
- Parliament (2012 j) Leaks and Advanced Briefing, <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201012/cmselect/cmtreasy/1910/191009.htm> ; Aktaran: "Birleşik Krallıkta Merkezi Yönetim Bütçe Süreci", Yrd. Doç. Dr. Yiğit Karahanogulları, Ankara Üniv., SBF Dergisi, Cilt 69, 2014.
- SÖYLER İ., (2006). Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe Teknik ve Süreçlerindeki Değişiklikler ve Yenilikler Açısından Değerlendirilmesi, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:16.
- ŞAHİN D., (2014). Performans Esaslı Bütçeleme Sürecinde Bürokratik Etkinsizlikler ve Çözüm Önerileri, Akademik Bakış Dergisi, Sayı:44.
- YENTÜRK N., (2011). STK'lar İçin Çok Yıllı Bütçe Süreci ve Orta Vadeli Mali Plan İzleme Klavuzu, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2011. Aktaran: Özhan Çetinkaya, Erdal Eroğlu, Kenan Taş, "Türkiye'deki Çok Yıllı Bütçeleme Uygulamasının Stratejik Planlar ve Orta Vadeli Mali Planlar Bağlamında Etkinliğinin Değerlendirilmesi", Akdeniz İ.İ.B.F Dergisi.

# İÇ DENETÇİLERİN MESLEKİ GELİŞİMİNDE YETENEK YÖNETİMİ YAKLAŞIMI

## (TALENT MANAGEMENT APPROACH IN PROFESSIONAL DEVELOPMENT OF INTERNAL AUDITORS)

Mehmet Hilmi KOÇ\*

### ÖZET

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte kamu literatürüne giren kavramlardan biri de iç denetimdir. İç denetim sisteminin getirdiği en önemli yenilik, önceden belirlenmiş ve uluslararası sistemde kabul görmüş standartların, denetim uygulamasına esas teşkil etmesidir. İç denetim uygulaması önceden belirlenmiş ve uluslararası sistemde kabul görmüş standartlara göre gerçekleştirilecek ve performans değerlendirmesi de buna göre yapılacaktır. İç denetim sistemi belirli nitelikler edinebilme kabiliyetine sahip veya edinmiş yetkin iç denetçilerin istihdam edilmesini zorunlu kılmaktadır. Daha yetenekli, öğrenmeye istekli ve azimli iç denetçilerin sisteme kazandırılması gerekmektedir. Bu doğrultuda kamu-

nun ihtiyaç duyduğu iç denetçilerin istihdamında ve iç denetim birimlerinin istenilen düzeye gelmesinde yetenek yönetimi yaklaşımının kullanılması önem arz etmektedir. Bu makalede, Türk kamu yönetim sistemine yeni giren ve denetim görevini yerine getiren iç denetçilerin seçiminde ve mesleki gelişiminde yetenek yönetimi kavramının önemi üzerinde durulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Yetenek, Yetenek Yönetimi, İç Denetçi.

**JEL Kodlaması:** M51, M53, M54

### ABSTRACT

*One of the concepts took part in the public literature with the Public Finance Management and Control Law numbered 5018 is internal audit. The most important innovation brought by the internal audit system is that the standards already determined and approved in the international system constitute the basis for the audit procedure. Internal audit procedure will be carried out in accordance with the standards already determined and approved in the international system, and performance evaluation will be made in accordance with the stated standards. Thus, it necessitates that the internal auditors, who have the ability to acquire certain qualifications or have acquired them, take part in the system. It is necessary to bring more skilled, inquiring and*

*intent internal auditors into the internal audit system. Accordingly, it is important to use the talent management approach in employment of the internal auditors needed by the public and in reaching the internal audit units to the demanded level. This article will focus on the practice of the talent management in selection and professional development of the internal auditors who have recently taken part in the Turkish public administration system and fulfilled their audit tasks.*

**Keywords:** Talent, Talent Management, Internal Auditor.

**JEL Classification:** M51, M53, M54

\* Dr., İç Denetçi, İstanbul Büyükşehir Belediyesi, kocmehmethilmi@gmail.com, Yazı Gönderim Tarihi: 17.01.2018, Yazı Kabul Tarihi: 26.01.2018

## 1. GİRİŞ

Ülkemizde 2003 yılında yayınlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilen önemli yeniliklerden birisi genel yönetim kapsamındaki kurumlarda iç ve dış denetim yapılması kararıdır. Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununa göre, dış denetimin Türkiye Büyük Millet Meclisi adına Sayıştay tarafından, iç denetimin ise ilgili kurumun üst yöneticisine bağlı olarak çalışan iç denetçiler tarafından yapılması kararlaştırılmıştır. Ülkemizde, iç denetimin etkisini 2010 yılından sonra yavaş yavaş hissettirmeye başladığı ve kamudaki iç denetçi kadrolarının yarıya yakınının boş olduğu düşünüldüğünde, iç denetimin ülkemizde istenilen düzeylere gelmesinin zaman alaçağı bir gerçektir.

Kamu kurumlarında son on yılda uygulanmaya başlanan iç denetim sisteminin kurulup işletilmesinde, kurumun özelliklerine uygun yetkinlikte, belirli niteliklere sahip, değer yaratacağına inanılan iç denetçilerin seçilmesi, eğitilmesi ve uzun süre kurumda istihdam edilebilmesini sağlayacak bir strateji ile hareket edilmesi önem arz etmektedir. Doğru iç denetçilerin kuruma kazandırılmasını ve uzun süre istihdam edilmesini sağlayabilmek de son zamanlarda rekabetçi iş piyasasının önemli tartışma konularından biri olan, “yetenek yönetimi” kavramını karşımıza çıkarmaktadır.

Günümüzün son derece rekabetçi ve belirsiz iş ortamı, işletmeler ve onların yöneticilerini, bilgi toplumunun gereksinimleriyle, bilgi teknolojilerindeki gelişmelerle ve iş gücündeki yapısal değişiklikler ile baş etmelerini zorlaştıran yeni bir gerçeklik olarak ortaya çıkarmaktadır (Egerova, 2013:10). İşletmeler açısından yeni rekabet odağı en yetenekli çalışana sahip olmaktır. Yüksek eğitim ve bilgiye sahip çalışanları istihdam etmek, bağlılığını sağlamak ve elde tutmak her geçen gün zorlaşmaktadır. Yetenekli çalışanı, doğru zamanda ve pozisyonda istihdam etmek için insan kaynakları bölümü uygun stratejiler geliştirmelidir (Çayan, 2011:1). İşletmelerin stratejilerine uygun yetenekleri kuruma kazandırmaları ile yetenekli çalışanların kurumda kendilerini geliştirecekleri, kariyer hedeflerine ulaşacakları bir ortamın oluşturulması yetenek yönetimi kavramını gündeme getirmiştir (Güngör, 2013:1). İş gücü piyasasında durdurulamaz ve radikal bir dönüşüm söz konusudur. Yeterli beceriye sahip daha az çalışan, giderek daha da fazla küreselleşen, sanal, çeşitliliğin gitgide arttığı, özerk ve kendi kendine yeten bir iş gücü piyasasına doğru gidiş söz konusudur (Egerova, 2013:11).

Doğru işe doğru insanın alınamaması işletmelerin en önemli sorunlarından. Piyasada az miktarda yetenekli personel bulunmakta ve hemen kapışılmaktadır. Aranılan özelliklerin tümüne sahip adayları bulmaksa oldukça zordur. Bu durum, sadece özel sektör için değil, kamu sektörü için de geçerlidir. İç denetim birimlerine de aranan özelliklere sahip iç denetçileri bulmak iç denetim birim başkanlarının ve üst yöneticilerin önemli sorunları arasında yer almaktadır. Bu da bugün ve gelecekte kamu kurumlarının yetenekli iç denetçileri elde etmek için bir savaş verebileceğini göstermektedir.

Yeni yeteneklerin keşfedilip işletmeye kazandırılması insan kaynaklarının önem verdiği hususlardan biridir. Ayrıca işletme içinde yetenekleri kullanılmayan veya fark edilmemiş personelin görülmesi ve işletmede tutulması da bir o kadar önemlidir (KobiFinans, 2007:1). Yeni yeteneklerin iç denetçi olarak iç denetim birimlerine kazandırılması mesleğin niteliğinin ve saygınlığının artmasını sağlayacaktır. Ayrıca iç denetçilerin potansiyel yeteneklerinin açığa çıkarılabilmesinde yetenek yönetimi uygulamaları önemli katkılar sunabilecektir.

## 1. Yetenek Yönetimi

İçinde bulunduğumuz yüzyılda yetenek yönetimi insan kaynakları yönetiminin temel araçlarından biri haline gelmiştir (Heinen & O’Neill, 2004; Ingham, 2006; Lewis & Heckman, 2006). İşletmelerin karlı ve sürdürülebilir rekabet avantajı sağlayarak büyüyebilmesinde yetenek yönetiminin önemli bir payının olduğu görülmektedir (Altıntaş, 2003:1).

Yetenek, bir kimsenin bir şeyi anlama veya yapabileme kabiliyeti; bir duruma uyma konusunda doğuştan gelen güç; kapasite (Türk Dil Kurumu, 2017); iyi bir şeyler yapabilmeyi sağlayan doğal bir kabiliyet (Longman Dictionary of Contemporary English, 2006); insanların bir iş için gereken görevleri yerine getirebilme kapasitesi (Robbins & Judge, 2012:51); bilginin, becerilerin, tecrübenin, zekanın, muhakemenin, düşüncenin, karakterin ve dürtülerin toplamı (Michaels, Handfield-Jones & Axelrod, 2001:xii) veya bireyin uğraş alanlarından en az birinde sistematik olarak geliştirildiği kabiliyetler ve bilgi (Gagne, 2004:121) olarak tanımlanabilir. Kurumlar açısından yetenek kavramını; bireysel beceri ve kabiliyetler ile bir kişinin örgütte yapabileceği veya katkıda bulunabileceği şey; bazı alanlarda belirli beceri ve yeteneklere sahip özel bir kişi; bir kurumda beceri ve yetenekler bakımından

olağan üstü bir grup çalışan havuzu olarak tanımlayabiliriz (Silzer & Dower, 2010 akt. Egerova, 2013:19)

İnsan kaynakları bölümü vasıtasıyla çalışanların bireysel yeteneklerinin gelişiminin cesaretlendirilmesi, yeteneğin arz, talep ve akışının yönetilmesi gerekmektedir (Cunningham, 2007:4-5). Bu da stratejik yönetim anlayışını gerekli kılmaktadır. Yetenek yönetiminin merkezinde insan yer almaktadır. Kurumların karşılaşabilecekleri zorluklarla baş edebilmesi ve stratejilerini hayata geçirerek hedeflerine ulaşabilmesi, ihtiyaç duyduğu yetenekli insan kaynağını oluşturabilecek bir yönetim sürecini gerekli kılmaktadır (Çırpan & Şen, 2009:110). Bu nedenle kurumlar, şimdi ve gelecekteki gereksinimlerini karşılayabilmek için umut vaat eden kişileri işe almak, yetiştirmek ve elde tutmak için stratejiler ve sistemler dizayn etmektedirler (Abraham, 2011:608). Yetenek yönetimi bir kurumun yetenekli olduğu varsayılan bir insan kaynağını ekstra fırsatlar ve süreçler için stratejik olarak hazırlamasıdır. Yetenek yalnızca insan kaynakları yönetimi birimi değil, tüm yönetim ekibi tarafından tanımlanmaz ve yönetilmezse, gelecekte ya bireysel ya da kolektif olarak kullanılmayan veya bekletilmiş kalite ifadesi, yeteneğin yerine kullanılabilir (Serrat, 2010:3).

Günümüzde yetenek yönetimi kurumların en önemli sorunlarından biri haline gelmiştir. Yetenek yönetiminin organizasyonlar açısından önemli hale gelmesinin nedenleri şunlardır (Serrat, 2010:2):

1. İşgücünün demografik yapısı değişmektedir,
2. Kurumların yönetim faaliyetleri giderek karmaşık ve dinamik bir yapıya bürünmektedir,
3. Küçük ve orta büyüklükteki firmalar yetenekli kişiler sayesinde az sayıda büyük firmanın yer aldığı merkezi pazarlarda yükselme fırsatı elde etmiştir,
4. Bilgiye dayalı ekonomilerde, yetenek hızla değer üreten bir kaynak haline gelmiştir,
5. Yetenek ile kurumsal performans arasında doğru bir korelasyon vardır: Yetenekli kişiler organizasyonun etkililiğini artırmak için fazlasıyla çaba harcarlar,
6. Finansal pazarlar ve yönetim kurulları daha fazlasını talep etmektedirler,
7. Personel hareketliliği değişen beklentilere paralel olarak hızlanmaktadır. Yeteneği bulmak kadar tutması da zorlaşmaktadır.

Bersin'e (2013) göre; çalışanların iş değiştirmelerinin hızlanması, gelişmekte olan ekonomilerin büyümesi,

sınırsız iş piyasalarının oluşması, kurumsal hiyerarşinin ortadan kaybolması, uzmanlık gerektiren yeni iş ve esnek kariyer modelleri, şirketlerce yeni liderlik modellerinin talep edilmesi, yetenek için yoğun rekabetin yaşanması ve gerekli becerilere sahip çalışanları bulmanın zorlaşması yetenek yönetimini etkileyen önemli unsurlardır (Bersin, 2013:21). İnsan kaynakları yönetiminin, yetenekli insanları kuruma kazandırmak için harcadığı çaba kadar elindeki yetenekli insanları tutabilmesi için de yetenek yönetimi ve süreçlerinde şu hususlara dikkat etmesi gerekmektedir (Fegley, 2006:5):

1. Her kademede yeterli düzeyde yetenek rezervi oluşturulmalıdır,
2. Çalışanların örgüt içinde kalmak isteyecekleri bir kültür oluşturulmalıdır,
3. Mevcut adayların yetenekleri ile iş pozisyonu gereklilikleri arasındaki farkları belirlemelidir,
4. Kariyer gelişimini ve kişisel gelişimi teşvik edecek bir politika oluşturulmalıdır.

### 1.1. Yetenek Yönetimi Süreci

Yetenek Yönetimi süreci şirketin tüm yönetim kademelerinin işin içerisinde yer almasını gerektiren, fakat özellikle tepe yönetimin destek, ilgi ve kontrolüne fazlasıyla ihtiyaç duyan, bir insan kaynakları yaklaşımıdır (Çırpan ve Şen, 2009:111). Yetenek yönetimi sürecinde; değerler ve strateji, uzun dönemli ihtiyaçlar, yeteneği keşfetme, performansın değerlendirilmesi, geliştirici faaliyetleri planlama ve hedeflenen performans gerçekleştirilene ödül verme gibi aşamalar yer almaktadır (Davies & Davies, 2010:419). Forman (2006) yetenek yönetimi sürecini; işgücünün planlanması, yeteneklerin kazanılması, yeteneklerin örgüte bağlanması, yeteneklerin geliştirilmesi, yeteneklerin uygun yerlere yerleştirilmesi, yeteneklerin yönetimi ve yeteneklerin işletmede tutulması olmak üzere yedi aşamaya ayırmıştır. Yetenek Yönetimi sürecinde izlenmesi gereken adımları şu şekilde açıklayabiliriz (Çırpan & Şen, 2009:113-114):

- **Hedeflerin ve Stratejilerin Belirlenmesi:** Hedefler, stratejileri belirlemek için gerekli olup, yetenek yönetimi uygulama sürecinin ana unsurudur. Kurum olarak neleri hedeflediğimiz ve bu hedeflere ulaşmak için nasıl bir strateji izleyeceğimizin önceden belirlenmesi gerekmektedir. Özellikle doğru stratejiler belirlenmesi, uygulanması ve sonuçlarının değerlendirilebilmesi için hedeflerin belirlenmesi gerekmektedir.



- **Kilit Pozisyonların Tespit Edilmesi:** Belirlenen stratejilerin gerçekleştirilebilmesi için önem arz eden yönetsel ve teknik pozisyonlar tespit edilmiştir. Bu pozisyonlar tespit edilirken, söz konusu pozisyonda yaşanacak olan bir başarısızlığın, arzulanan hedefe ulaşmayı doğrudan etkileyecek bir niteliğe sahip olması esastır. Aksi halde, tüm pozisyonlar için yetenek yönetimine odaklanmak aşırı maliyetleri beraberinde getirecektir.
- **Yetenek Profiline Çıkarılması:** Bu aşamada, daha önce belirlenen kilit pozisyonların hakkını verebilecek ve yeterli performansı gösterebilecek personelin özellikleri tanımlanır. İdeal çalışanın sahip olması istenilen özellikler ayrıntılı bir şekilde ortaya konur. Bu ideal profil tanımı, ilgili pozisyona bir kişiyi yetiştirirken ya da atarken kurumun hedeflediği noktaya ulaşması adına büyük bir öneme sahiptir.
- **Potansiyellerin Belirlenmesi:** Söz konusu görevi başarıyla yerine getirebilme potansiyeline sahip adaylar bu aşamada belirlenmektedir. Bu aşamada yapılan çalışmalar yetenek yönetiminin düğüm noktasını oluşturmaktadır. Bu yüzden çalışmaların doğru şekilde işlemesi gerekmektedir. Potansiyel belirlenirken öncelikle kurumun kendi sahip olduğu yetenekler değerlendirmeye alınmalı, içeride istenilen özellikleri taşıyan potansiyel adaylar bulunamaması durumunda, kurum dışından yeni yeteneklerin kuruma dâhil edilmesi yoluna gidilmelidir. Potansiyel adaylar belirlenirken kişinin işindeki performansı, hazırlamak istediğimiz pozisyon için yeterli kabiliyete sahip olma durumu ve karakterinin güvenilir olup olmadığı çok önemlidir.
- **Yetenek Açığının Analizi:** Bu adımda aday olarak belirlenen potansiyel yeteneklerin sahip olduğu özelliklerin istenen özelliklerle ne kadar örtüştüğünü ortaya koyan bir analiz raporu hazırlanmalıdır. Bu raporda, potansiyel adayların gelişmesi için neler gerektiği ve hangi yetkinliklere ihtiyaçlarının olduğu belirtilmelidir.
- **Gelişim Planlarının Hazırlanması ve Uygulanması:** Gelişim planlarının hazırlanması ve uygulanması aşamasında, potansiyel olarak belirlenen çalışan için gelişim faaliyetleri planlanmaktadır. Eğitim, koçluk, rotasyon gibi tüm gelişim çeşitleri adayın geleceğe hazırlık planı dâhilinde dikkate alınmalıdır. Adayın geliştirilmesi gereken her bir yönü için ihtiyaç duyduğu gelişim aktivitesi fark-

lı olabilmektedir. Bu aşamadaki en önemli risk, günlük iş ve uğraşların yeteneğin geliştirilmesi sürecinin önüne geçerek gelişimin unutulması veya ertelenmesidir.

- **Adayın Performansının Değerlendirilmesi:** Bu aşamada, adayın hazırlık sürecindeki performansı değerlendirilmektedir. Adayın terfi ettirilmesi, potansiyeller havuzunda kalmaya devam etmesi veya havuzdan çıkarılmasına ilişkin değerlendirmeler yapılmaktadır.
- **Durum Değerlendirmesi ve Terfi:** Potansiyeller havuzunda bulunan adayların, bir ihtiyaç durumunda yetiştirildikleri pozisyona atanıp atanma durumlarının değerlendirilmesi söz konusudur. Bu değerlendirmede, adayın mevcut eksikliklerinin atanacağı pozisyondaki başarısına etki etme olasılığı, söz konusu açığın kapanmasının alacağı süre vb. faktörler dikkate alınmalıdır.

## 1.2. İç Denetimde Yetenek Yönetimi

Literatürde yetenek yönetimi kavramı üzerine bir çok çalışma yer almasına rağmen iç denetim sisteminde yetenek yönetiminin önemi ve gerekliliği ile uygulamada yetenek yönetiminden ne derece yararlandığını ortaya koyan akademik çalışmalara pek rastlanılmamıştır. IIA (The Institute of Internal Auditors) (2013), iç denetimde yetenek yönetimi kavramına 1200-seri sayılı standartlarında yer vermiştir. Ayrıca Figueiredo, Castello, Lerchner, Mickevici, Haege ve Billius (2015) tarafından iç denetim sisteminde yetenek yönetimi uygulama kılavuzu yayınlanmıştır.

Yetenek yönetimi, IIA'nın yetkinlik ve mesleki özenle ilgili standartlarıyla bağlantılıdır ve iç denetim faaliyetinin kalite, güvence ve iyileştirme programı kapsamında (QAIP) ele alınmalıdır. İç denetim birimi tarafından yapılan tüm denetim ve danışmanlık çalışmalarının sürekli ve periyodik olarak değerlendirildiği QAIP, kesintisiz iyileştirmeyi teşvik eder (Figueiredo vd., 2015:20). Bir organizasyonun sahip olduğu tek sürdürülebilir rekabet avantajı, insanlarıdır. Doğru insanları doğru konuma getirmeyi amaçlayan bir kurumun uzun vadeli ihtiyaçlarına bakması ve bu ihtiyaçlara cevap verecek bir plan geliştirmesi gerekmektedir (Audit of Talent Management, 2015:4). Doğru takım üyelerini işe alma, motive etme ve kaybetmeme, iç denetimin değişen dünyada başarıya ulaşmasını sağlayacak önemli zorunluluklardan biridir. IIA'nın 2015 Global İç Denetim Ortak Bilgi



Kuruluşunun (CBOK) çalışmasına göre, iç denetim departmanları, hızla değişen iş ortamını anlayabilen ve tahmin edebilen ekip üyelerini cezbetmek, motive etmek ve korumak için ağlarını daha geniş bir alana yaymak zorundadır. Mesleki gelişim de aynı zamanda önemli bir rol oynamaktadır. İç denetçiler mesleki gelişim sorumluluklarını iç denetim birimleriyle birlikte gerçekleştirebilirler (Figueiredo vd., 2015:3)

İç denetim faaliyetleri, yüksek öncelikli riskleri belirleme ve iş değerini artırma kabiliyeti yeterli personel sayısının oluşturulması kadar doğru yeteneklerin bir araya getirilmesinden de etkilenir. Bir yetenek değerlendirmesi, aşağıdaki adımları içeren sistematik ve yapılandırılmış bir sürece dayanmalıdır (Figueiredo vd., 2015:9-10):

1. Denetim komitesi, yönetim kurulu, üst yönetim, dış denetçiler, yatırımcılar ve düzenleyiciler gibi temel paydaşların ihtiyaçlarını ve beklentilerini değerlendirin. Bu adım, iç denetimin organizasyon yapısını, çıktılarını, çalışma uygulamalarını, iletişim protokollerini ve kaynak modelini tanımlamada kritik öneme sahiptir.
2. Paydaş ihtiyaç ve beklentilerini, kuruluşun amaçlarını, stratejilerini ve risklerini dikkate almak suretiyle, paydaş ihtiyaç ve beklentilerini karşılayacak bir denetim planı geliştirin. Denetim planı, kuruluşun işletme hedefleri ve kurum değerleri ile uyumlu olmalıdır. İç Denetim Yöneticisi, iç denetimin gelecekte güvence ve danışmanlık hizmetlerini sağlamadaki rolünü ve bunu gerçekleştirmek için ne kadar yetenek ihtiyacı olduğunu belirlemez.
3. Denetim planının uygulanması için gerekli yetkinlik alanlarını belirlemede Küresel İç Denetim Yetkinlik Çerçevesinden (Competency Framework) yararlanın.
4. Yetkinlik boşluğu analizi yapın.
5. Bir yetenek yönetimi stratejisi geliştirin. İç Denetim Yöneticisi, boşluk analizine dayalı olarak bu stratejiyi geliştirmelidir. İç denetimin uzun vadeli çıkarlarını en iyi şekilde yerine getirebilmek için, ihtiyaç duyulan temel yetkinlikler, kiralama ve mesleki gelişim yoluyla sağlanabilir.
6. İç denetimin ortak yetkinliklerini periyodik olarak gözden geçirin ve önemli açıkları gidermeye çalışın.

İç denetçilerin analitik/eleştirel düşünme, liderlik, risk yönetimi ve iletişim becerileri gibi konularda üst

düzey yetkinliğe sahip olmaları gerekmektedir (Larry Harrington & Arthur Piper, 2015:23). Üst yönetim, insan kaynakları ve iç denetim birim yöneticileri, bu tür yetkinliklere sahip iş denetçileri kurumlarına kazandırabilmek ve uzun süre istihdamlarını sağlayabilmek için çaba sarf etmelidirler. Bunun içinde yetenek yönetimi süreçlerini tasarlamaları gerekmektedir. Yetenek yönetimi süreçlerinin bilim insanlarınca farklı şekillerde sınıflandırıldığı görülmektedir (Asthon & Morton, 2005; Cappelli, 2008; Forman, 2006). İç denetim açısından ise yetenek yönetimi süreçleri; işe alma, geliştirme, motive etme ve elde tutma şeklinde dört grupta incelenebilir (Figueiredo vd., 2015:11-19).

**İşe Alma:** Bilginin en önemli yetenek olarak görüldüğü günümüzde işe alma ile ilgili geliştirilecek stratejiler daha da önemli hale gelmiştir (Erdemir, 2006:31). İşletmeler yetenekli personeli işe almada örgüt içi ve örgüt dışı kaynaklardan yararlanmaktadırlar. Örgüt içinde yetenekli personeli belirlemede yetenek havuzu yaklaşımından yararlanılmaktadır. Yetenek havuzu, mevcut veya yeni kadrolar için gerekli kriterleri taşıyan personelin hazır tutulduğu bir sistemdir (Atlı, 2012:175; Tansley, 2011: 270 ). Dünya çapında yetenek havuzu oluşturma fikri giderek yaygınlık kazanmaktadır (Yılmaz & Avcı, 2014:3).

İç denetçi adaylarının seçimi oldukça önemlidir. İç denetim birimi insan kaynakları yönetimi ile ortak hareket ederek örgüt içinden veya örgüt dışından bulduğu adayları iç denetime alabilir. Kurum içinden yapılan alımlar yetkinlik açığı sorununu beraberinde getirirken, kurum dışından yapılan atamalar ise kurum kültürüne uyumu zorlaştırabilir. İşe alımlarda, iş tanımları açık bir şekilde yapılmalı ve uzmanlık tabanlı soruları içeren standart bir form tüm adaylara tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır. Bu standardizasyon ve tutarlılık adayların değerlendirilmesinde kullanılacak temel kriterlerin oluşturulmasına yardımcı olur. Aday seçimi yapılırken şu hususlara dikkat edilmesi önerilebilir (Figueiredo vd., 2015:13):

1. İnsan kaynaklarının, iç denetimin rolü ve yetenek ihtiyacı ile ilgili üst düzey bir anlayışa sahip olmasını sağlayın. Ayrıca arzulanan yeteneklerin iş tanımına yansıtılmasını sağlayın,
2. İnsan kaynakları ile koordineli bir şekilde potansiyel adayları bulmak için, kurumların internet ve web sitelerini, genel iş ilan duyurularını, profesyonel kuruluşların iş ilan duyurularını ve iş başvurusu yapılan acenteleri bir araç olarak kullanın,

3. Adayları değerlendirirken kurumun savunulan değerleriyle uyumlu olan yeteneklerini ön plana çıkarın. Adayın tecrübe ve niteliklerini doğrulayın ve ayrıca mümkün olan özgeçmiş kontrollerini tamamlayın,
4. Yetenek temelli mülakat soruları hazırlayın, görüşmeyi yapan kişilerin yasal sınırlamalardan ve yetenek temelli mülakatları uygun bir şekilde yapması için eğitim almasını sağlayın.

**Eğitim ve Geliştirme:** Yetenekli çalışanlar işe alındıktan sonra kendilerini gerçekleştirebilecekleri ve yeteneklerini geliştirebilecekleri uygun örgütsel ortamı tercih etmektedir. Bu nedenle yetenekli çalışanların eğitim ve gelişim faaliyetleri ile desteklenmesi hem işletme hem de çalışan açısından önem arz etmektedir (Atlı, 2012:189).

Günümüzde insanın işletmeler için en değerli varlık olarak görülmesi nedeniyle eğitim ve gelişim faaliyetlerine yapılan harcamalar da birer beşeri sermaye yatırımı olarak görülmektedir. Beşeri sermayenin gelişimini önemseyen işletmeler eğitim ve gelişim faaliyetlerine gereken önemi vermektedir. Eğitim gelişim faaliyetlerine yatırımı küçümseyen işletmelerde çalışan bağlılığı zayıflamakta ve bu durum iş değiştirmelerin artmasına yol açmaktadır (Atlı, 2012:190). Bu nedenle yetenekli adayları işletmeye kazandırmak kadar çalışanların kendilerini gerçekleştirebilecekleri ve yeteneklerini geliştirebilecekleri uygun örgütsel ortamın da hazırlanması önem arz etmektedir. Yetenekli çalışanların gelişmeye açık yönleri tespit edilmeli ve ileriye yönelik hedefledikleri kariyer pozisyonlarına hazırlanabilmeleri için ihtiyaç duydukları eğitimler verilmelidir (Çayan, 2011:72). Kurumsal, mesleki ve kişisel ihtiyaçlar göz önünde bulundurularak çalışanların gelişim ihtiyaçlarının tespit edilmesi gerekmektedir (Yazıcıoğlu, 2006:81). Gelişim ihtiyacının tespit edilmesinden sonra çalışanların ihtiyaç duyduğu beceri, bilgi, tutum, yetenek ve kişilik özelliklerinin geliştirilmesi amaçlanmalıdır. Bu gelişim faaliyetleri kapsamında koçluk, mentorluk, iş simülasyonları, proje çalışmaları, stratejik toplantılara katılım, yurtdışı iş seyahatleri, iş yerinde farklı pozisyonlarda çalışma, çok kültürlülük programları, dil eğitimi, kitap okuma ve elektronik öğrenim gibi pek çok farklı gelişim aktivitesinin kullanıldığı görülmektedir (Güngör, 2013:87).

Üst yönetim ve iç denetim birimleri; kurumlarının faaliyet alanlarıyla uyumlu, değer yaratacak iç denetçileri kuruma kazandırmanın yanında, iç denetçilerin

hangisi konularda gelişmeleri gerektiğini de öncelikle eğitim planlamaları yapmaları gerekmektedir. İç denetçinin sahadaki risk çeşitleri incelendiğinde; karşımıza doğal risk, kontrol riski ve iç denetçinin kendisinden kaynaklanan riskler çıkabilmektedir. Bu riskler içinde iç denetçinin kendisinden kaynaklanan riskin hiç olmaması ya da minimize edilmesi her iç denetçinin görevidir. İç denetçi bunu sağlayabilmek için sürekli kendini geliştirmek, yenilemek ve değer katmak zorundadır. Bu da iç denetçinin kurum içi ve dışı alacağı eğitimlerle mümkün olacaktır.

İç denetim; işbaşı eğitimi, sınıf eğitimi, e-öğrenme ve diğer yöntemler gibi çeşitli eğitim ve sürekli eğitim faaliyetleri yoluyla mesleki gelişim planı hedeflerini karşılayabilir. Denetim liderleri, iç denetim faaliyetinin yanı sıra, bireyin ihtiyaçlarını da göz önüne almalıdır. İç denetim Yetenek Çerçevesine (Competency Framework) dayalı bir personel yetenek değerlendirmesi çalışmasını dikkate alarak eğitim planı geliştirmelidir. Plan, iç denetim faaliyetinin ortak ihtiyaçlarını ve bireysel iç denetçilerin mesleki gelişim ihtiyaçlarını karşılamalıdır (Figueiredo vd., 2015:14-15).

İhtiyaç duyulan alanlarda iç denetçilerin gerekli sertifikasyonlara ve standartlara sahip olması için sertifika eğitimleri planlanıp birimin sertifikalı iç denetçilerden oluşması sağlanmalıdır. Böylece birimdeki iç denetçilerin yetkinlikleri artırılmış olacak ve faaliyet alanındaki çeşitli birimlerden gelen danışmanlık taleplerine rahatlıkla cevap verilebilecektir. Ayrıca güvence verme faaliyetleri kurumlardan arzu edilir seviyelere gelecektir. Sertifikalı iç denetçi olabilmek için, belirli eğitim ve deneyim koşullarını yerine getirmiş olmak ve soruları kapsamlı olan bir sertifika sınavını geçmek gerekmektedir. Sertifika sahibi iç denetçilerin sürekli olarak mesleki gelişimlerini sürdürmeleri önemsenmektedir. Ulusal ve uluslararası alanda verilen sertifikalar kısaca aşağıda açıklanmıştır:

- Türkiye'deki İç Denetim Sertifikasyon Sistemi: Türkiye'de iç denetçi sertifikası A-1 A-2, A-3, A-4 şeklinde dördü derecelendirme sistemi uygulanmaktadır. A-1 sertifikası ilk düzey olup A-4 en yüksek düzeyi ifade etmektedir. Uluslararası geçerliliği olan CIA, CISA, CCSA ve CGAP sertifikalarından birine sahip olan iç denetçiye bir defaya mahsus olmak üzere, bir üst derece sertifikası verilir. Sertifikaların puanlaması; meslek içi eğitimler, mesleki faaliyetler, yayınlanmış makale ve kitaplar, başarı belgeleri, eğitici olarak yapılan faaliyetler, yabancı dil belgesi, yüksek lisans ve doktora eğitimlerinden toplanan puanlar dikkate alınarak

yapılmaktadır (Kamu İç Denetçi Sertifikalarının Derecelendirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar).

- IIA (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü) Tarafından Verilen Sertifikalar: IIA tarafından verilen ve uluslararası düzeyde geçerliliği olan sertifikalar: CIA - Sertifikalı İç Denetçi; CGAP- Sertifikalı Kamu Denetçisi; FSA - Sertifikalı Mali Hizmetler Denetçisi; CCSA - Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanlığı Sertifikası ve CRMA - Risk Yönetimi Güvenesi Sertifikası olmak üzere beş tanedir ( The Institute of Internal Auditors, 2018).
- ISACA (Bilişim Sistemleri Denetim ve Kontrolü Derneği) Tarafından Verilen Sertifikalar: ISACA tarafından verilen sertifikalar; CISA- Bilişim Sistemleri Denetçisi Sertifikası ; CISM- Bilişim Güvenliği Yöneticisi Sertifikası ve CGEIT - Kurumsal Yönetişim Bilişim Teknolojisi Sertifikası olmak üzere üç tanedir (ISACA and IT Governance Institute, 2018)

İç denetçiye koç veya mentor yoluyla bireysel gelişim desteği verilerek rehberlik ve danışmanlık yapılması mesleki birikim ve deneyimlerinin buldukları yerlerden olması istenilen yerlere gelmesinde olumlu katkı sağlayacaktır. Figueiredo ve arkadaşlarına göre (2015), bir danışmanlık programı yalnızca yeni işe girenler için değil aynı zamanda daha deneyimli personel için yetenek geliştirmenin anahtarı olabilir. Günümüz iş hayatında şirketlerin resmi bir mentorluk veya koçluk sistemlerini katkısı olmadan, personelin yeteneklerinden yeterince yararlanması mümkün gözükmemektedir. Bu nedenle işletmeler, yoğun bir şekilde mentorluk ve koçluk sistemleri kurma çabasına girmişlerdir (Wild, Shambaugh, Isberg & Kaul, 1999:17). Mentorluk uygulamalarının yetenek yönetimine faydaları aşağıda belirtilmiştir (Barutçugil, 2004 akt. Palankök, 2004:19):

1. Çalışanlara becerilerini geliştirme fırsatı sağlar,
2. Yeni yeteneklerin uygun bir şekilde seçilmesine ve geliştirilmesine yardımcı olur,
3. Kariyerinde duraklama evresine girmiş personelin kendilerini geliştirmeleri için fırsatlar ve olanaklar elde etmesine katkıda bulunur,
4. Personelin işten ayrılmalarında azalma olur. Bu sayede yetişmiş iş gücünün kaybedilmesinin önüne geçilmesi sağlanır.

İç denetçilere yönelik yapılan danışmanlık faaliyetlerinin mümkün olduğunca informal yürütülmesi gerekmektedir. Danışmanlık faaliyetleri yürütülürken

dikkat edilmesi gereken noktalar şunlardır (Figueiredo vd., 2015:15-16):

1. Bir mentor rehberlik ettiği kişiden daha deneyimli olmalıdır,
2. Her denetçiye bir mentor atanabilir,
3. Kişinin yöneticisi onun mentorunu olmasa daha iyi olur,
4. Mentor ve mentee arasındaki görüşmeler informal olmalıdır.

Sertifika eğitimleri ve danışmanlık hizmetlerinin yanı sıra dil eğitimi, proje çalışmaları, stratejik toplantılara katılım ve yurtdışı iş seyahatleri iç denetçinin mesleki gelişimine önemli katkılar sağlayacaktır. İç denetimde yetenek yetersizliği nedeniyle bir beceri boşluğunun olduğu görülmektedir. IIA Denetim Yürütme Merkezi tarafından yapılan "2014 Meslek Araştırması" sonuçlarına göre, ankete cevap veren iç denetçilerin %54'ü ellerindeki iş imkanlarını koruyabilmek için diğer iç denetçilerle rekabet içinde olduklarını, %33'ü denetçilerin güncel kalmakta zorlandıklarını ve %25'i de becerilerini geliştirmek için kendilerine yeterli kaynak ayrılmadığını belirtmişlerdir. İç denetçilere verilecek olan eğitimler iyi planlanmalı ve onların beceri yokluğunu azaltacak eğitimlere ağırlık verilmelidir (The Institute of Internal Auditors, 2016:3).

**Motive Etme:** İç denetçinin işini severek ve özveriyle yapmasında kendisine sağlanan imkanlar oldukça önemlidir. Kurumlardaki çalışanların yaptıkları ve yapmalarını beklenen katkılar ile uyumlu bir ücretlendirme ve ödül sistemi oluşturulması önemlidir (Russo, 2010:61). Yetenekli çalışanlar kabiliyetlerini artırmak ve daha üst konumlara hazırlanmak için kurumun kendilerine sağladığı imkanları öğrenmek isterler (Bakan & Kelleroğlu, 2003:104). İç denetçileri işlerine motive etmek için aşağıdaki çalışmalar yapılabilir (Figueiredo vd., 2015:17):

1. İç denetçilerin yaptıkları işte anlam bulmalarına ve yaptıkları işle bağlantı kurmalarına yardımcı olun. İç denetçilerin beklentileri ve ihtiyaçlarıyla yapılan işin uyumlu olmasını sağlayın,
2. İç denetçilerin amaçlarını belirlemesine ve başarmasına yardımcı olun,
3. Mentorluk ve danışmanlık hizmeti verin,
4. Kariyer ve performans yönetimi sistemleri geliştirin,
5. Davranışı iyileştirmek ve geliştirmek için uygun teknikleri kullanın,

6. Standartları ve beklentileri belirleyin ayrıca, uygun performans değerlendirme araçları tasarlayın,
7. Herhangi bir hatanın ve uygun olmayan bir davranışın sonuçlarını açıklayın,
8. Düzenli olarak resmi ve gayri resmi performans değerlendirmeleri yapın,
9. Uygun maaş ve ek ödemeler sağlayın.

**Elde Tutma:** Yetenekli çalışını elde tutmak kurumlar için giderek zorlaşmaktadır (McCauley & Wakefield, 2006:4). Organizasyonlar arasında, yetenekli çalışını elde tutabilmek için, keskin bir rekabet yaşanmaktadır (Atlı, 2012:60). İşletme yönetimi, çalışanların ihtiyaçlarını doğru tahlil ederek, onların işletmeye bağlılığını artıracak stratejiler geliştirmelidir (Altuntuğ, 2009:458). Bunun için de, iç denetim yöneticisinin ve üst yönetimin yetenekli iç denetçilerin birime olan sadakat ve bağlılıklarını artıracak çalışmalar yapması gerekmektedir. Deconinck & Bachmann (1994) bağlılık kavramını, çalışanın iş değiştirme imkanına sahip olmasına rağmen kurum içinde kalmaya ve çalışmaya istekli olması olarak ifade etmektedirler (Akt. Özutku, 2008:80).

## 2. SONUÇLAR

İç denetim mesleği ülkemizde 2003 yılında mevzuatlarda dile getirilmiş, 2007 yılında kamu kurumlarında iç denetçiler görev almaya başlamış ve 2010 yılından sonrada iç denetim etkisini yavaş yavaş hissettirmeye başlamıştır. Kamuda son on yılda uygulanmaya başlanan iç denetim sisteminin kurulup işletilmesinde, kurumun özelliklerine uygun yetkinlikte, belirli niteliklere sahip, değer yaratacağına inanılan iç denetçilerin seçilmesi, eğitilmesi ve uzun süre kurumda istihdam edilebilmesini sağlayacak bir strateji ile hareket edilmesi gerekmektedir. Doğru iç denetçilerin kuruma kazandırılması ve uzun süre istihdam edilmesi için de “yetenek yönetimi” yaklaşımından yararlanmak gerektiği söylenebilir.

Yetenek kavramını, insanların bir iş için gereken görevleri yerine getirebilme kapasitesi olarak tanımlayabiliriz (Robbins & Judge, 2012:51). Yetenek yönetimi ise, bir kurumun yetenekli olduğu varsayılan bir insan kaynağını ekstra fırsatlar ve süreçler için stratejik olarak hazırlaması şeklinde ifade edebilir (Serrat, 2010:3). İç denetim birimlerinin kalitesini artıracak en önemli unsur insan kaynağıdır. Doğru iç denetçileri kuruma kazandırmayı amaçlayan iç denetim birimlerinin uzun vadeli ihtiyaçlarına bakması ve bu ihtiyaçlara uygun niteliklere sahip iç denetçile-

ri kuruma kazandırması gerekmektedir. Bu nedenle kurumlar, şimdi ve gelecekteki gereksinimlerini karşılayabilmek için umut vaat eden iç denetçi adaylarını işe almak, yetiştirmek ve elde tutmak için stratejiler ve sistemler dizayn etmelidirler. Yetenek yönetimi yalnızca iç denetim birimleri tarafından değil, tüm yönetim ekibi tarafından tanımlanmaz ve yönetilmez ise, iç denetim birimlerinde kullanılmayan veya bekltilmiş kalite ifadesi, yeteneğin yerine alma durumu ile karşı karşıya kalınabileceği öngörülmektedir.

IIA'nın 1200 seri sayılı standartlarında, “iç denetimde yetenek yönetimi kavramına” yer verdiği ayrıca, iç denetimde yetenek yönetimi uygulama kılavuzu çıkardığı tespit edilmiştir (Figueiredo vd., 2015; IIA'nın Global İç Denetim Yeterlilik Çerçevesi, 2013). Yetenek yönetimi, IIA'nın yetkinlik ve mesleki özenle ilgili standartlarıyla bağlantılıdır ve iç denetim faaliyetinin kalite, güvence ve iyileştirme programı kapsamında ele alınması gerekmektedir (Figueiredo vd., 2015:20). Doğru yeteneklere sahip iç denetçileri kazanmayı amaçlayan kurumlar uzun vadeli ihtiyaçlarına bakması ve bu ihtiyaçlara cevap verecek bir plan geliştirmesi gerekmektedir (Audit of Talent Management, 2015:4). Doğru takım üyelerini işe alma, motive etme ve kaybetmeme iç denetimin değişen dünyada başarıya ulaşmasını sağlayacak önemli zorunluluklardan biri olduğu anlaşılmaktadır. Bunun içinde iç denetim yöneticileri bir yetenek yönetimi stratejisi geliştirmeleri ve iç denetimin gelecekte güvence ve danışmanlık hizmetlerini sağlamadaki rolünü ve bunu gerçekleştirmek için ne kadar yetenek ihtiyacı olduğunu belirlemeleri gerekmektedir. Ayrıca iç denetimin ortak yetkinliklerini periyodik olarak gözden geçirerek önemli yetenek açıklarını gidermeye gayret etmelidirler.

İç denetçi adaylarının seçimi oldukça önemlidir. İşletmeler yetenekli iç denetçiyi işe almada örgüt içi ve örgüt dışı kaynaklardan yararlanmalıdır. Örgüt içinde yetenekli iç denetçiyi belirlemede yetenek havuzu yaklaşımı kullanılmalıdır. Yetenek havuzu, mevcut veya yeni kadrolar için gerekli kriterleri taşıyan personelin hazır tutulduğu bir sistemdir (Tansley, 2011: 270). İç denetim birimi, insan kaynaklarıyla koordineli olarak hareket etmeli ve insan kaynaklarının iç denetimin rolü ve yetenek ihtiyacı ile ilgili üst düzey bir anlayışa sahip olmasını sağlamalıdır (Figueiredo vd., 2015:13). Yetenekli adayları işletmeye kazandırmak kadar iç denetçilerin kendilerini gerçekleştirebilecekleri ve yeteneklerini geliştirebilecekleri uygun örgütsel ortamın da hazırlanması önem arz etmektedir. İç denetçilerin gelişmeye açık yönleri tes-



pit edilmeli ve ihtiyaç duydukları eğitimler verilmedir. İç denetçilerin eğitiminde; koçluk, mentorluk, iş simülasyonları, proje çalışmaları, stratejik toplantılara katılım, yurtdışı iş seyahatleri, iş yerinde farklı pozisyonlarda çalışma, çok kültürlülük programları, dil eğitimi ve elektronik öğrenim gibi pek çok farklı gelişim aktivitesi kullanılmalıdır (Güngör,2013:87). İhtiyaç duyulan alanlarda iç denetçilerin gerekli sertifikasyonlara ve standartlara sahip olması için sertifika eğitimleri planlanıp birimin sertifikalı iç denetçilerden oluşması sağlanmalıdır. Böylece birimdeki iç denetçilerin yetkinlikleri artırılmış olacak ve faaliyet alanındaki çeşitli birimlerden gelen danışmanlık taleplerine rahatlıkla cevap verilebilecektir. Ayrıca güvence verme faaliyetleri kurumlardan arzu edilir seviyelere gelecektir.

İç denetim gibi uluslararası standartlara sahip bir denetim sisteminden istenilen verimin elde edilebilmesi için, gerek üst yönetim birimlerinin, gerek iç denetçi sertifikası veren kamu kurumlarının ve gerekse iç denetim birimlerinin iç denetçi seçiminde yetenek yönetimi yaklaşımı ilkelerinden faydalanmaları gerekmektedir. Doğru iç denetçileri kuruma kazandırmayı amaçlayan iç denetim birimlerinin uzun vadeli ihtiyaçlarına bakması ve bu ihtiyaçlara uygun nitelikleri taşıyan iç denetçileri kuruma kazandırması bir zorunluluktur. Kurumun ihtiyaç duyduğu niteliklere sahip iç denetçileri, işe alma, geliştirme, motive etme ve kaybetmeme iç denetim birimlerinin başarıya ulaşmasını sağlayacaktır. Benzer bir şekilde Larry & Arthur (2015), iç denetimin başarıya ulaşabilmesi için iyi ekip üyelerinin işe alınması, eğitilmesi, motive edilmesi ve kurumda tutulması gerektiğini belirtmektedirler. Yetkin iç denetçilerin seçilmesi ve eğitimler yoluyla geliştirilmesi mesleğin saygınlığının, itibarının ve etkililiğinin artmasını sağlayacaktır. Bu sayede ülkemizde henüz emekleme aşamasında olan iç denetim sisteminin sunduğu hizmetlerin kalitesini artırarak kamusal saygınlığını elde etmesi mümkün olacaktır.

### Kaynakça

- 1) ABRAHAM S., (2011). Talent management strategies of an international bank in the middle-east. *International Conference on Technology and Business Management* (608-617). Dubai: The Shaheed Zulfikar Ali Bhutto Institute of Science and Technology.
- 2) ALTINTAŞ N., (2003). *Stratejik liderlik ve yetenek yönetimi*. <http://arsiv.ntvmsnbc.com/news/249410.asp> adresinde 09/12/2017 tarihinde alınmıştır.
- 3) ALTUNTUĞ N., (2009). Rekabet üstünlüğünün sürdürülmesinde yeteneklerin rolü: Yetenek yönetim yaklaşımı. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14 (3), 445-460.
- 4) ASHTON C. and MORTON L., (2005). Managing talent for competitive advantage. *Strategic HR Review*, 4(5), 28-31.
- 5) ATLI D., (2012). *Yetenek yönetimi: İnsan kaynakları yönetiminin yeni vizyon*. İstanbul: Crea Yayınları.
- 6) BAKAN İ. & KELLEROĞLU H., (2003). Performans değerlendirme: çalışanların performans değerlendirme uygulamalarından beklentileri konusunda bir alan çalışması, *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8 (1), 103-127.
- 7) BERSİN J., (2013). *Predictions for 2013: Corporate talent, leadership and hr-nexus of global forces drives new models for talent*. Bersin by Deloitte. Retrieved from: <http://www.ihrc.ch/wp-content/uploads/2013/03/predictions-2013-final-1.pdf>.
- 8) CAPPELLI P., 2008. *Talent on demand: Managing talent in an age of uncertainty*. Boston: Harvard Business School Press.
- 9) ÇAYAN D., (2011). *Yetenek Yönetiminin Çalışanların Performansı Üzerine Etkileri Ve Niğde Sağlık Sektöründe Bir Uygulama*. (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Niğde.
- 10) ÇIRPAN H. & ŞEN A., (2009). İşletmelerde yenilikçiliği geliştirmede etkili bir araç: Yetenek yönetim. *Çerçeve Dergisi*, 110-116.
- 11) CUNNINGHAM I., (2007). Talent management : Making it real. *Development and Learning in Organizations*, 21 (2), 4-6.
- 12) DAVIES B. & DAVIES B., (2010). Talent management in academies. *International Journal of Educational Management*, 24(5), 418-426.
- 13) ERDEMİR E., (2006). *Bilgi toplumunda insan kaynakları yönetiminin yeni rolü: yetenek savaşları olgusu ve türkiye'deki yansımaları*. Kocaeli: 5. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi Bildiriler Kitabı.
- 14) EGEROVA D., (2013). *Integrated talent management: Challenge and future for organizations in visegrad countries*. Plzeň: Published in NAVA.
- 15) FIGUEIREDO A., CASTELLO F., LERCHNER H. P., MICKEVICE J., HAEGE M. & BILLIUS R., (2015). Talent management. *The Institute of Internal Auditors*, 1-24.
- 16) FEGLEY S., (2006). *Talent management survey report*. Society for Human Resource Management (SHRM). [Research Report ]. Retrieved from <http://www.shrm.org>.
- 17) FORMAN C. D., (2006). Talent metrics. *Leadership Excellence*, 23 (1), 6-7.
- 18) GAGNE F., (2004). Transforming gift into talents: The DMGT as a developmental theory. *High Ability Studies*, 15 (2), 119-147.



- 19) GÜNGÖR M. N., (2013). *Bilgi Çağında İnsan Kaynakları Yönetimine Bakış: İşletmelerde Yetenek Yönetimi Ve Çalışan Performansına Etkisi Üzerine Bir Araştırma*, (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). Haliç Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.
- 20) HEINEN J. S. & O'NEILL C., (2004). Managing talent to maximise performance. *Employee Relations Today*, 31(2), 67-82.
- 21) INGHAM J., (2006). Closing the talent management gap. *Strategic HR Review*, 5(3), 20-23.
- 22) LARRY H. & ARTHUR P., (2015). *Driving success in a changing world: 10 imperatives for internal audit*. Florida: IIA Araştırma Vakfı (IIARF).
- 23) LEWIS R. E. & HECKMAN R. J., (2006). Talent management: A critical review, *Human Resource Management Review*, 16(2), 139-154
- 24) *Longman Dictionary of Contemporary English*. (2006). London: Pearson ESL.
- 25) MCCAULEY C. & WAKEFIELD M., (2006). Talent management in the 21st century: Help your company find, develop and keep its strongest workers. *The Journal For Quality & Participation*, 2-10.
- 26) MICHAELS E., HANDFIELD-JONES H. & AXELROD B., (2001). *The war for talent*. Boston: Harvard Business School Press.
- 27) ÖZUTKU H., (2008). Örgütte, duygusal devamlılık ve normatif bağlılık ile iş performansı arasındaki ilişkinin incelenmesi. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 37 (2), 80.
- 28) PALANKÖK N. Y., (2004). *Kariyer Yönetimi Araçları Olarak Mentorluk ve Koçluk*. (Yayınlanmamış dönem projesi). Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İnsan Kaynakları Yönetimi ve Kariyer Danışmanlığı Anabilim Dalı, Ankara.
- 29) ROBBINS S. & JUDGE T., (2012). *Organizational behavior* (15th ed.). NJ: Prentice Hall
- 30) RUSSO D. F., (2010). *17 rules successful companies use to attract and keep top talent*. USA: Pearson Education Inc.
- 31) SERRAT O., (2010). *A primer on talent management*. Asian Development Bank, Philippines. Retrieved from: <http://www.adb.org/documents/information/knowledge-solution/primer-on-talent-mgt.pdf>.
- 32) TANSLEY C., (2011). What do we mean by the term talent in talent management? *Industrial And Commercial Training*, 43 (5), 266-274.
- 33) WILD J. L., SHAMBAUGH R. L., ISBERG J. & KAUL, P., (1999). Facilitation, mentoring and training: Understanding differences. *International Association of Facilitators Annual Meeting*, 14-17.
- 34) YAZICIOĞLU S., (2006). *Yetenek Yönetiminde Yeni bir Uygulama: Üst Düzey Yönetici Yedekleme Amaçlı geliştirme Programı*. (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- 35) YILMAZ B. & AVCI N., (2014). Organizasyonlarda yetenek yedeklemesi yoluyla insan kaynakları havuzu oluşturulması: İstanbul ili Sarıyer ilçesinde bulunan orta dereceli özel okullarda bir alan araştırması. *Üstün Yetenekliler Eğitimi Araştırmaları Dergisi*, 2 (2), 1-15.

### İnternet Kaynakları

- 36) ISACA Certification: IT Audit, Security, Governance and Risk (2018). <http://www.isaca.org> sitesinden 10/01/2018 tarihinde indirilmiştir.
- 37) The Institute of Internal Auditors (2018). <http://www.theiia.org> sitesinden 10/01/2018 tarihinde indirilmiştir.
- 38) The Institute of Internal Auditors (2016). <http://www.theiia.org> sitesinden 10/01/2018 tarihinde indirilmiştir.
- 39) IIA'nın Global İç Denetim Yeterlilik Çerçevesi (2013). <http://www.theiia.org> sitesinden 10/01/2018 tarihinde indirilmiştir.
- 40) Audit of Talent Management (2015). Justice Canada, Audit report presented to the. Retrieved from: [www.justice.gc.ca/eng/rp-pr/cp-pm/aud-ver/.../tm-gt.pdf](http://www.justice.gc.ca/eng/rp-pr/cp-pm/aud-ver/.../tm-gt.pdf)
- 41) Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar (2012). İdkk.gov.tr sitesinden 15/12/2017 tarihinde indirilmiştir.
- 42) KobiFinans (2007). İş Dünyasında Güçlenen Bir Kavram: Yetenek Yönetimi, [http://www.kobifinans.com.tr/bilgi\\_merkezi/0207/14113](http://www.kobifinans.com.tr/bilgi_merkezi/0207/14113) sitesinden 15/12/2017 tarihinde indirilmiştir.
- 43) Türk Dil Kurumu Sözlüğü. [www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr) sitesinden 19/12/2017 tarihinde indirilmiştir.

## İDARİ YARGI KARARLARI IŞIĞINDA KAMULAŞTIRMASIZ EL ATMA SORUNU

(ACCORDING TO THE ADMINISTRATIVE JUDICIAL DECISIONS THE  
IMPLEMENTATION OF CONFISCATING WITHOUT EXPROPRIATING)

Sinan ŞİĞVA\*

### ÖZET

Kamulaştırmaz el atma, idarenin usulüne uygun bir kamulaştırma işlemi yapmaksızın özel mülkiyete konu taşınmazın kamu hizmetine tahsis edilmesi ile oluşan haksız fiillerdir. Çalışmamızın içeriğinde Türk hukukunda kamulaştırmaz el atma olarak kabul edilen uygulamalar açıklanmış; kamulaştırmaz el atma istisnalarına değinilmiştir. Kamulaştırmaz el atma sorunlarına ilişkin konuların Türk yargısında ele alınışı Türk yargısının konuya ilişkin ihtilafları nasıl çözümlendiği ve verdiği kararlarla uygulamalara nasıl yön verdiği çalışmamızın ana unsurunu teşkil etmiştir. Ayrıca konumuz açısından karşı karşıya ka-

linan sorunların başında yer alan kamulaştırmaz el atma davalarında görevli mahkeme sorunu incelenmiş; bu sorunun çözümü mevzuat ve yargı kararları ışığında ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çalışmada son olarak kamulaştırmaz el atma davalarına ilişkin Danıştay'ın vermiş olduğu kararlar yer almıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Kamulaştırma, Kamulaştırmaz El Atma, Mülkiyet Hakkı, Taşınmaz.

**JEL Kodlaması:** K11.

### ABSTRACT

*Confiscating without expropriating is tortious acts without proper expropriation proceeding private property subject immovable are allocated to the public service. In the context of our work, In Turkish law explaining the applications which are accepted as confiscating without expropriating; exceptions to behavior will be addressed. It will be the main elements of our work to deal with the confiscating without expropriating issue of the Turkish judiciary, on the issue of how to resolve conflicts in the administrative courts and Turkish How to practice with the decision of the administrative court will constitute the main elements of our work given direction. In addition, at the beginning of the problems*

*facing position in cases of confiscating without expropriating examining the issue of the court in charge; the solution of this problem will be tried to be put forward in the light of legislation and judicial decisions. Finally in work decisions of the Council of State concerning confiscating without expropriating cases will take place.*

**Keywords:** Expropriation, Confiscating Without Expropriating, Property Right, Real Estate.

**JEL Classification:** K11.

\*) Tapu ve Kadastro Uzmanı, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, sinansigva@hotmail.com, Yazı Gönderim Tarihi: 25.12.2017, Yazı Kabul Tarihi: 30.01.2018

## 1. GİRİŞ

İnsan hakları, ırk, din, dil ve cinsiyet ayrımı gözetmeksizin tüm insanların eşit bir şekilde yararlanabileceği, vazgeçilmez ve devredilmez haklardır. Mülkiyet hakkı, bir insanın sahip olduğu temel hak ve özgürlüklerdendir. Mülkiyet hakkı Türk hukuk sisteminde anayasal bir hak olarak teminatlandırılmıştır. Taşınmazlar mülkiyet hakkının konusu içerisine girmektedir. Esasen Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasasının; 35. maddesinde herkesin mülkiyet ve miras hakkına sahip olduğu ve bu hakların ancak kamu yararı amacıyla yasayla sınırlanabileceği hükme bağlanmıştır. 1982 Anayasasının 13. maddesinde ise temel haklar arasında yer alan mülkiyet hakkının özüne dokunulmayacağı, yalnızca Anayasanın ilgili maddesinde belirtilen nedenlere bağlı olarak ve ancak yasa ile sınırlanabileceği belirtilmiştir. 1982 Anayasasının 46. Maddesi ise mülkiyet hakkına kamulaştırma kavramı ile sınırlama getirmiştir. 46. Madde metninde kamulaştırmayı “devlet ve kamu tüzel kişilerinin özel mülkiyete konu olan taşınmazları, kamu yararı amacıyla ve bedelini peşin ödemek suretiyle, malikin rızası olmaksızın elinden alınması” olarak tanımlanmıştır.

Kamulaştırmaz el atma idareler tarafından kamulaştırma işlemi yapılmaksızın özel mülkiyete konu taşınmaza el koyulmasıdır. Şunu belirtmek gerekir ki idarelerin usulüne uygun bir kamulaştırma yapmadan özel mülkiyete konu taşınmazları kamu hizmetine tahsis etmek amacıyla tesis yapması olarak karşımıza çıkan kamulaştırmaz el koyma eylemi, idarelere anayasa ve yasalar tarafından izin verilen bir eylem değildir.

Kamulaştırmaz el atma idarenin taşınmaz hukukunun kamulaştırma alanındaki ödevlerine aykırı bir şekilde özel mülkiyet alanını fiilen işgal etmesidir. Yargıtay yerleşik kararlarında hukuki el atma kavramını fiili el atma gibi değerlendirilmiştir.

Çalışmamızda öncelikle genel olarak mülkiyet hakkı özel olarak ise taşınmaz hakkı konuyla ilgili literatür ve mevzuat açısından açıklanmıştır. Anayasa ve ilgili kanunlar ışığında kamulaştırma kavramı izah edilmiş Türk yargısınca kamulaştırmaz el atma olarak kabul edilen uygulamalar ve kamulaştırmaz el atma istisnalarına değinilmiştir. Ayrıca kamulaştırmaz el atma davalarında görevli mahkeme sorunu ilgili olarak Yargıtay, Danıştay ve Uyuşmazlık Mahkemesi kararları incelenmiş; konuyla ilgili yapılan kanun düzenlemelerine yer verilmiştir. Daha sonra ise Da-

nıştay’ın kamulaştırmaz el atma davalarına ilişkin kararları ortaya konulmuştur.

Bu çalışmada idari yargıda kamulaştırmaz el atma konusu adli yargı yerlerinde verilen kararlardan da yararlanılarak ele alınmıştır; konu ile ilgili karşılaşılan sorunların tespiti yapılmış, bu sorunlara çözüm önerileri getirilmeye çalışılmıştır.

## 2. MÜLKİYET HAKKI

### 2.1. Mülkiyet Hakkı

Mülkiyet hakkı, sahibine konusu olan eşya üzerinde doğrudan doğruya kullanma, yararlanma ve tasarruf yetkilerinin tamamını veren ve herkese karşı dermeyeran edilebilen, tam, mutlak, münhasır, kutsal, vazgeçilmez bir aynî haktır (Başpınar, 2009: 98). Mülkiyet hakkı, taşınır bir mal üzerinde ise taşınır mülkiyeti, taşınmaz üzerinde ise taşınmaz mülkiyeti söz konusu olmaktadır (Öztaş, 2012: 664). Kıta Avrupası hukukunda mülkiyet hakkı, tarihsel olarak Roma hukukundaki tanımlamalar temelinde gelişmiştir; eşya (nesne) üzerinde en mutlak şekilde yararlanma ve kullanım hakkı olarak kabul edilmektedir (Coşkun, 2010: 18,19).

Mülkiyet hakkını hukuksal bir sistemin konusu yapılabilmesi için, öncelikle kişilerle ilişkilendirilmeleri gerekmektedir (Dinç, 2007: 11). Mülkiyet hakkı sahibi gerçek veya tüzel bir kişilik olabilecektir. Mülkiyet hakkının hak sahibine verdiği temel yetki dışlama yetkisidir. Dışlama yetkisiyle hak sahibi, mülkiyetinden yararlanırken başka kişileri dışarıda tutabilir, mülkiyetine yararlanmasına ötekilerin karışmasını engelleyebilmektedir. Söz konusu dışlama yetkisinde dışlanan tek kişi devlettir (Gemalmaz, 2009: 410). Dışlama yetkisinin asıl hedefi bireyi devlet tarafından kendi mal ve mülküne yapılacak olan haksız müdahaleler karşısında korumaktır. Dışlama yetkisi mülke el konulması veya mülkün tahrip edilmesi gibi planlanmış sınırlamalarda veya kira kontrolleri ve mülkün geçici süreyle elde tutulması gibi durumlarda günde gelmektedir.

### 2.2. Mülkiyet Hakkının İçeriği

Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasasının “Mülkiyet Hakkı” başlıklı 35. maddesine göre; “Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.”

1982 Anayasası mülkiyet hakkının tek sınırlama sebebi olan kamu yararının ne olduğunu bir adı da pozitif statü hakları olan Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler başlığı altındaki üçüncü bölümde açıklamıştır. 1982 Anayasasının “Kamu Yararı” ile ilgili maddeleri; Kıyılardan yararlanma (Madde 43), Toprak mülkiyeti (Madde 44), Tarım, hayvancılık ve bu üretim dallarında çalışanların korunması (Madde 45), Kamulaştırma (Madde 46), Devletleştirme ve özelleştirme (Madde 47) dir.

Mülkiyet hakkının içeriği, 22.11.2001 tarih 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 683. maddesinde şu şekilde düzenlemiştir; “Bir şeye malik olan kimse, hukuk düzeninin sınırları içinde, o şey üzerinde dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkisine sahiptir.”

Medeni Kanunumuzun anılan maddesine dikkat edilecek olunursa mülkiyet hakkının içeriğinde sınırsızlık vardır. Mülkiyet hakkına sınırlama getiren Anayasamızın 35. maddesindeki kamu yararı ilkesidir.

Mülkiyet hakkının niteliğinin “ekonomik bir hak mı? yoksa medeni bir hak mı?” olduğu yönündeki tartışmalara mülkiyet hakkının medeni bir hak olduğu yönünde açıklama getirilmiştir (Tatar, 2003:7). Mülkiyet hakkı 1982 Anayasasında, Sosyal ve Ekonomik Haklar kısmında değil Kişinin Hakları kısmında yer almaktadır. Ayrıca mülkiyet hakkının 4721 sayılı Türk Medeni Kanunun içerisinde düzenlenmesi bu hakkın medeni bir hak olduğunu göstermektedir.

### 2.3. Taşınmaz Hakkı

Kamulaştırma işleminin konusunu bir taşınmaz üzerindeki özel mülkiyetin sona ermesi ve o taşınmazın idarenin mülkiyetine geçmesi oluşturmaktadır. Dolayısıyla taşınır mallar kamulaştırma konusu oluşturmamaktadır (İdare Hukuku Bloğu, İdarenin Yetkileri, 2015).

Taşınmaz eşya, yerinde sabit olan, özüne zarar gelmeksizin bir yerden diğer yere götürülmesi (nakli) mümkün olmayan eşya olarak tanımlanmıştır (Ayan, 2010: 16).

Taşınmaz mülkiyetinin konusunu Türk Medeni Kanununun “Taşınmaz Mülkiyetinin Konusu” başlıklı 704. maddesine göre;“1. Arazi, 2. Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, 3.

Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler.” oluşturmaktadır.

Taşınmaz mülkiyeti konusuna giren kat mülkiyeti ve kat irtifakını 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu 1. maddesinin 1. fıkrası şu şekilde tanımlamıştır; “Tamamlanmış bir yapının kat, daire, iş bürosu, dükkan, mağaza, mahzen, depo gibi bölümlerinden ayrı ayrı ve başlı başına kullanılmaya elverişli olanları üzerinde, o gayrimenkulün maliki veya ortak malikleri tarafından, bu kanun hükümlerine göre, bağımsız mülkiyet hakları kurulabilir.”

Taşınmaz mülkiyetinin içeriğini Türk Medeni Kanununun “Taşınmaz Mülkiyetinin İçeriği” başlıklı 718. maddesi şu şekilde belirlemiştir; “Arazi üzerindeki mülkiyet, kullanılmasında yarar olduğu ölçüde, üstündeki hava ve altındaki arz katmanlarını kapsar. Bu mülkiyetin kapsamına, yasal sınırlamalar saklı kalmak üzere yapılar, bitkiler ve kaynaklar da girer.”

Taşınmaz üzerindeki mülkiyet dışındaki diğer haklar ise irtifak hakları, taşınmaz yükü (taşınmaz mükellefiyeti) ve “rehin hakkı” şeklinde sınıflandırılmaktadır. Bu haklar, yasadan ya da sözleşmeden doğan haklardır; hak sahibine, bu hakkın kullanımı konusunda belirli (sınırlı) bir egemenlik hakkı vermektedir. Tapuya tescil edilmiş olması durumunda, mülkiyet hakkı sahibi de dâhil olarak üçüncü kişilere karşı ileri sürebilme ve koruma yetkisi tanımaktadır; hukuk öğretisinde sınırlı aynî hak (eşya üzerindeki sınırlı hak) ya da mülkiyet dışındaki haklar olarak betimlenirler. Bu haklar, örneğin İsviçre ve Türk medeni kanunlarının sınıflandırmasına göre; oturma hakkı (sükna hakkı), kullanma hakkı (intifa hakkı), kaynak hakkı ve taşınmaz yükü ve rehin hakkı (ipotek, ipotekli borç senedi ve irat senedi) şeklinde tasnif edilmektedir. Sınırlı aynî haklar (irtifak hakları), bir taşınmaz üzerinde kullanıma ve yararlanmaya rıza göstermeyi yahut mülkiyete özgü bazı hakların kullanılmasından kaçınmayı gerektiren haklardır. Aynî hak niteliğinde ve doğrudan şahsa bağlı haklar kategorisinde yer alırlar; o nedenle, kullanımı ve her türlü etkisi itibarıyla hak sahibinin yaşamı ile sınırlıdır. Kanuna veya sözleşmeye dayalı olarak oluşmaktadır. Örneğin, oturma hakkı, kişiye, bir evde veya bir evin bir bölümünde oturma hakkı (imtiyazı) tanıyan şahsa bağlı haktır. Kullanma hakkı (intifa hakkı), devrettiği taşınmazı yeniden geri alma hakkı (vefa hakkı), belirlenen süre ve koşullarda satın alma hakkı (iştirah hakkı) ve bir kişinin satılan bir taşınmazı belirli koşullarda satın

alma hakkı (şufa hakkı) gibi haklar da bu kapsamda sayılmaktadır. Öte yandan, bir taşınmazın altından geçirilen petrol boru hattı veya taşınmazın üstünden geçirilen yüksek gerilim elektrik hattı, taşınmazın malikinin mülkiyet hakkını sınırlayan ve hak sahibi lehine imtiyaz tanıyan haklardır. Taşınmaz yükü kapsamında kalan geçit hakkı veya kaynak hakkı ise, hak sahibine, bir başkasının arazinden geçmek ya da arazisindeki kaynağın sularını almak ve kendi arazisine akıtmak (kullanmak) yetkisi vermektedir (Ayan, 2010: 19,20).

### 3. KAMULAŞTIRMA

Kamulaştırma, mülkiyet hakkının kamu yararı nedeni ile sınırlandırılması ve kamu yararı amacı ile özel hukuk kişilerinin taşınmaz üzerindeki mülkiyet hakkının gerçek bedelinin ödenmesi koşuluyla idareye geçirilmesine yönelik kamu gücüne dayanarak, yasa ya uygun olarak gerçekleştirilen idari ve adli aşamadan oluşan bir süreci ifade etmektedir (Gürsel, 2009: 19).

Anayasanın “Kamulaştırma” başlıklı 46. maddesi 1. fıkrasına göre; “Devlet ve kamu tüzel kişileri, kamu yararının gerektirdiği hallerde, karşılıklarını peşin olarak ödemek şartıyla özel mülkiyette bulunan taşınmaz malların tamamını veya bir kısmını kanunda gösterilen esas ve usullere göre zorla el atmaya yetkilidir”. Görüldüğü üzere Devlet ve kamu tüzel kişileri kamulaştırma yapma yetkisini direkt Anayasadan almaktadırlar.

Anayasa Mahkemesi çeşitli kararlarında, kamulaştırma işleminin idari nitelikli bir işlem olduğu vurgulanmıştır (Hayta, 2007: 16). Öğretide idari işlemlerin bireysel ve düzenleyici işlem olarak ikiye ayrıldığı, bireysel idari işlemlerin ise belli kişi ve durumlara ilişkin işlemler olduğu belirtilmektedir. Bireysel idari işlemlerin; tek yanlılık, icra-ilik ve hukuka uygunluk gibi özelliklere sahip olduğu kabul edildiğinden, kamulaştırma işleminin de bu anlamda bireysel idari işlem olarak nitelendirilmesi gerekmektedir (Günday, 2002: 112).

24.04.2001 tarihinde 4650 sayılı Kanun ile 2942 sayılı Kamulaştırma Kanununda önemli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişikliklerle kamulaştırma işlemi salt idari işlem olmaktan çıkarılmıştır. Kamulaştırma Kanununun “Kamulaştırma Bedelinin Mahkemece

Tespiti ve Taşınmaz Malın İdare Adına Tescili” başlıklı 11. maddesi değişiklik sonrasında, taşınmazın mülkiyeti idareye, idare tarafından açılan bedel tespiti ve tescil davası üzerine hukuk mahkemesinin tescil kararı ile geçtiğinden ve kamulaştırma bedeli de doğrudan doğruya hukuk mahkemesi tarafından belirlendiğinden, kamulaştırma işlemi idari ve adli aşamadan oluşan karma bir işlem niteliğine bürünmüştür. Kamulaştırma işleminin, idari ve adli aşamadan oluşan karma bir işlem niteliğindeki görünümü Danıştay 6. Dairesi 09.11.2010 tarih E.:2010/8988, K.:2010/10282 kararında ortaya çıkmıştır. Söz konusu karara göre; idarenin kamulaştırma kararının malik açısından icra-i bir işlem haline gelmesi; kamulaştırma ile ilgili tüm belgelerin, davacı idarenin bedel tespiti ve tescil istemli başvurusu üzerine, Asliye Hukuk Mahkemesi tarafından, davalı malike tebliğ edilmesiyle gerçekleşmektedir. Dolayısıyla, kamulaştırma işleminin idari aşaması, Asliye Hukuk Mahkemesinin kamulaştırma ile ilgili belgeleri malike tebliğ ettiği anda sona ermektedir (Gürsel, 2009: 39).

### 4. KAMULAŞTIRMASIZ EL ATMA

Kamulaştırma yetkisine sahip bir idarenin, anayasa ve yasalara uygun bir işlem oluşturmaksızın ya bir kimsenin taşınmaz malına el koyarak bu taşınmaz üzerinde bir tesis veya bina yapması ya da el konulan taşınmaz malı bir hizmete tahsis ederek mal sahibini taşınmazı üzerinde dilediği gibi kullanma hakkının engellenmesi gibi durumlarda, idare taşınmaz mala kamulaştırmamız olarak el atmış sayılmaktadır (Arçak, 1987: 23).

Genel olarak kamulaştırmamız el atma uygulaması iki tür sorun içermektedir. Bunlardan birincisi kamulaştırmamız el atmanın hukuka aykırılığıdır. Kamulaştırmamız el atma uygulamasında taşınmaz malikleri, herhangi bir kamu yararı gerekçesi ile eylemini haklı çıkaramayan idareye karşı dava açmak zorunda kalmaktadırlar. Kamu yararının gerekçesinin gerçekliği ise, daha sonra mahkemeler tarafından değerlendirilmektedir. Ayrıca, kamulaştırmamız el atma, idareye bir taşınmazı kullanma ve taşınmazın malikine önceden ödeme yapmadan devralma imkanı sağlamaktadır. Böylece kamulaştırma usulünde dava açarak masraflardan yükümlü olması gereken idarenin bu yükümlülüğü, kamulaştırmamız el atmada mağdur maliklerce üstlenilmek zorunda kalmaktadırlar. Sonuç olarak,



kamulaştırmaz el atma, idare tarafından isteyerek oluşturulmuş kanuna aykırı durumun, taşınmaz maliklerince hukuki olarak kabul edilmeye zorlanması ve idareye kanuna aykırı davranışından fayda sağlamasına yol açmaktadır.

Konuyla ilgili olarak 13.02.2011 tarih ve 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun geçici 2. Maddesi “ Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren on beş yıl süreyle geçerli olmak üzere; 04/11/1983 tarihli ve 2942 sayılı Kamulaştırma Kanununun geçici 6. maddesi hükmü, 04/11/1983 tarihinden sonraki kamulaştırmaz el koyma işlemlerine de uygulanır.” hükmündedir, madde metnine dikkat edilecek olunursa bu madde kamulaştırmaz el atmayı zımnen içermektedir ve bu uygulamaya 15 yıllık bir süre için mesruiyet kazandırmaktadır.

Kamulaştırmaz el atmayı zımnen içermek suretiyle kamulaştırmaz el atmaya hukuki zemin kazandıran 6111 sayılı yasanın geçici 2. maddesi Anayasa Mahkemesi'nin 01/11/2012 tarihli ve E.: 2010/83, K.: 2012/169 sayılı Kararı ile iptal edilerek ortadan kaldırılmıştır.

İkinci olarak, Anayasanın 46. maddesi 4. fıkrasına göre; “İkinci fıkrada öngörülen taksitlendirmelerde ve herhangi bir sebeple ödenmemiş kamulaştırma bedellerinde kamu alacakları için öngörülen en yüksek faiz uygulanır.” Anılan maddenin ilgili fıkrasında dikkat edilmesi gereken husus, kamu alacaklarına en yüksek gecikme faizi uygulanmasının, sadece usulüne uygun yapılan kamulaştırmaları kapsamakta olduğudur. Kamu alacaklarına en yüksek gecikme faizi uygulanması yasal dayanağı olmadan yapılan kamulaştırmaları ise kapsamayacaktır. Bunun neticesinde, kamulaştırmaz el atma mağduru olan başvuranların alacağına, karar tarihinden ödemenin yapıldığı tarihe kadar olan süre için usulüne uygun kamulaştırmalara göre daha düşük oranda faiz ödenmektedir. Böyle bir uygulama, idareye avantaj sağlamakta ve hukuki temele dayanmadan yapılan kamulaştırmaz el atmayı ayrıcalıklı hale getirmektedir.

Kamulaştırmaz el atma nedeniyle ödenecek faize ilişkin ortaya çıkan sorun, Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 24.03.2011 tarih ve E.2010/23700, K.2011/5323 sayılı kararı ile çözüme kavuşmuştur. Zira Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin anılan içtihadına göre, kamu-

laştırmaz el atılması dolayısıyla tazminat istemiyle dava açılan taşınmazın değeri belirlendikten sonra, bu bedele dava tarihinden itibaren yasal faiz, karar kesinleştikten sonra da Anayasanın 46. maddesi gereğince faiz uygulanmaktadır.

#### 4.1. Hukukumuzda Kamulaştırmaz El Atma Olarak Kabul Edilen Uygulamalar

Hukukumuzda Yargıtay'ın uygulamaları ile kamulaştırmaz el atma olarak kabul edilen uygulamalar;

- idarenin bir kimsenin taşınmaz malına kamulaştırma işlemi yapmaksızın el atması,
- kamu yararı kararı alınan hallerde; kamulaştırma işlemleri tamamlanmaksızın idarenin, taşınmazlara el atması,
- idarenin usulüne uygun olarak yapmış olduğu kamulaştırma işleminde kamulaştırma sınırlarının dışına çıkarak, taşınmazın kamulaştırma projesi dahilinde olmayan bölümlerine de el atması,
- belediyelerce yapılan imar uygulamaları sırasında, imar kanunu hükümleri uyarınca düzenlemeye tabi tutulan taşınmazların, kamu hizmetleri için ayrılıp üzerinde kamu tesisleri bulunan alanlara hisselendirilmesi,
- imar uygulamaları sırasında, imar kanunu hükümleri uyarınca düzenlemeye tabi tutulan taşınmazlardan, yasal olarak kesilmesi gereken imar düzenleme ortaklık payı miktarından fazlasının kesilmesi suretiyle kamu hizmetlerine tahsis edilmesi, şeklinde ortaya çıkan görünümüdür (Kara-bağ, 2016).

Ayrıca hukukumuzda kamulaştırmaz el atma olarak kabul edilen uygulamalar, idarenin herhangi bir yasal dayanak bulunmaksızın taşınmaz üzerinde fiilen tasarrufla bulunması şeklinde olabileceği gibi, bir idari kararla mülkiyet hakkının kullanılamaması şeklinde de olabilir. Bu ayırım fiili el atma ve hukuki el atma şeklinde ilk defa Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 15.12.2010 tarih, E.:2010/5-662, K.:2010/651 sayılı kararından sonra uygulamada kullanılmaya başlanmış, hukuki el atma da fiili el atma gibi değerlendirilmiştir.

Söz konusu kararda, “Mülkiyet hakkına kamusal yarar sebep gösterilerek getirilen sınırlama, malikin ta-

şınmaz üzerindeki tasarruf hakkını belirsiz bir süre için kullanılamaz hale getirerek bir hukuk devletinde kişinin hak ve özgürlükleri ile kamu yararı arasında bulunması gereken denge bulunmasına yol açarak hukuk güvenliğini yok etmektedir. Bir kişinin taşınmazına eylemli olarak el atılıp tamamen veya kısmen kullanılmasına engel olunması ile imar uygulaması sonucu o kişinin mülkiyetinde olan taşınmaza hukuken kullanmaya engel sınırlamalar getirilmesi arasında sonucu itibarıyla bir fark bulunmamakta her ikisi de kişinin mülkiyet hakkının sınırlandırılması anlamında aynı sonucu doğurmaktadır.” denilmektedir.

Aynı kararda, Yargıtay Hukuk Genel Kurulu; “uzun yıllar programa alınmayan imar planının fiilen hayata geçirilmemesi nedeniyle kamulaştırma ya da takas cihetine gitmeyen davalı idarece, pasif ve suskun kalmak ve işlem tesis edilmemek suretiyle taşınmaza müdahale edildiği; bu haliyle idarenin eyleminin, mülkiyet hakkının özüne dokunan ve onu ortadan kaldıran bir niteliğe sahip bulunan kamulaştırmaz el atma olgusunun varlığı için yeterli bulunduğu, her türlü izahtan varestedir” görüşü vurgulamıştır. Kararda idari kararlarla getirilen kısıtlamalar mülkiyet hakkının içini boşaltan nitelikte kısıtlamalar olduğundan “kamulaştırmaz el atma” kabul edilmiştir.

#### 4.2. Kamulaştırmaz El Atma İstisnaları

İdarelerin bir taşınmaza kamulaştırma işlemi yapmadan ve sahiplenme kastı ile de olsa devamlı suretteki her el atması kamulaştırmaz el atma değildir, aşağıdaki görünüm kamulaştırmaz el atmanın istisnalarını oluşturmaktadır (Karabağ, 2016);

a) 221 sayılı Kanun bakımından;

09.10.1956 tarihinden önce kamulaştırma yapılmaksızın idareler tarafından fiilen kamu hizmetine tahsis olunarak el konulan taşınmazlar 221 sayılı Kanun uyarınca kamulaştırılmış sayılacağından bu tarihten önceki el atmalar kamulaştırmaz el atması niteliğinde değildir.

b) 3194 sayılı İmar Kanunu bakımından;

İmar Kanununun 18. maddesi uyarınca düzenleme ortaklık payı adı altında bedel ödenmeden ve yasadaki belirtilen oranları aşmayacak miktarlarda yapılan kesintiler kamulaştırmaz el atma değildir. Ancak; Yargıtay uygulamasında imar uygulama-

masına tabi tutulan taşınmazlardan, düzenleme tarihinde yürürlükte bulunan imar kanununda belirtilen oranlarda yapılan kesintinin kamu hizmeti için ayrılan yerlere rastlayan alanlara yetmesi nedeniyle fazla kesinti yapılması halinde de kamulaştırmaz el atma olgusunun varlığı kabul edilmiştir.

c) İmar planlarında taşınmazın tamamının veya bir kısmının kamu hizmetleri için ayrılması;

Kamulaştırmaz el atmadan söz edebilmek için en önemli unsur idarelerin taşınmaza fiilen ve kalıcı nitelikte el koymasındır. İdarenin fiili el koyması söz konusu değilse imar planları ile taşınmazların yol, yeşil alan, park, okul gibi kamusal alanlara tahsis edilmesi Yargıtay içtihatlarında kamulaştırmaz el atma olarak kabul edilmemektedir.

d) Taşınmazların tapu kaydına kamulaştırma şerhi konulması;

Fiili el atma yoksa taşınmazların tapu kaydına konulan kamulaştırma şerhi kamulaştırmaz el atma olarak kabul edilmemektedir.

e) Kamulaştırma Kanununun 35. maddesi;

Özel parselasyon sonunda, malikin muvafakati ile kamu hizmet ve tesisleri için ayrılmış olan yerlere el konulması da yasa hükmü gereği kamulaştırmaz el atma olarak kabul edilmemektedir.

#### 4.3. Kamulaştırmaz El Atma Davaları ve Görevli Mahkeme

Kamulaştırmaz el atma davalarında, dava açılabilmesi için taşınmaz mal sahibinin, taşınmaza tapu ile malik olması veya tapu sahibinin mirasçısı olduğunu ispat etmesi gerekmektedir.

Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu'nun 16.05.1956 tarih, E.:1956/1, K.:1956/6 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararında, “Usulsüz olarak taşınmaz malı yola kalbedilen bir şahsın ilgili kamu tüzel kişisi aleyhine el atmanın önlenmesi davasını açabileceği gibi, bu eylemli duruma razı olduğu takdirde, taşınmaz malının değer karşılığının verilmesini isteyebileceği” hükmü yer almıştır.

Taşınmazı idare tarafından haksız olarak işgal edilen kişi, taşınmazın maliki olduğunu ispat etmek suretiyle;

- 1- Müdahalenin men-i davası,
- 2- Kamulaştırmaz el atılan taşınmazın bedelinin ödenmesi davası,
- 3- Tazminat davası, şeklinde adlandırılan davaları açmak hakkında sahiptir.

2010 yılına kadar yalnızca taşınmaz üzerinde ancak fiili işgal olması halinde yalnızca kamulaştırmaz el atma davası açılabilir iken, Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 15.12.2010 tarih, E:2010/5-662, K:2010/651 sayılı içtihadı ile artık taşınmaz üzerinde imar planı ile gerçekleşen yani imar planından kaynaklanan tasarruf kısıtlamalarına (hukuki el atma) karşı da dava açılabilir duruma gelmiştir. Fakat bu defa da uygulamada fiili el atma ve hukuki el atmaya karşı açılacak davalara hangi mahkemelerde bakılacağı sorunu ile karşı karşıya kalınmıştır.

11.06.2013 tarihinde yürürlüğe giren 6487 sayılı Kanunun 21. maddesi ile, 2942 sayılı Kamulaştırma Kanununun geçici 6. maddesi değiştirilmiş yine aynı kanunun 22. maddesi ile Kamulaştırma Kanununa geçici 7. madde eklenmiştir. Buna göre;

“Kamulaştırma işlemleri tamamlanmamış veya kamulaştırması hiç yapılmamış olmasına rağmen 9/10/1956 tarihi ile 4/11/1983 tarihi arasında fiilen kamu hizmetine ayrılan veya kamu yararına ilişkin bir ihtiyaca tahsis edilerek üzerinde tesis yapılan taşınmazlara veya kaynaklara kısmen veya tamamen veyahut irtifak hakkı tesis etmek suretiyle malikin rızası olmaksızın fiili olarak el konulması sebebiyle, mülkiyet hakkından doğan talepler, bedel talep edilmesi halinde bedel tespiti ve diğer işlemler bu madde hükümlerine göre yapılır. Bu maddeye göre yapılacak işlemlerde öncelikle uzlaşma usulünün uygulanması dava şartıdır.”

Bu düzenlemeye göre, taşınmaz üzerinde idare tarafından fiilen bir haksız işgal gerçekleşmiş olması halinde görevli mahkeme asliye hukuk mahkemesidir. Fakat görüleceği üzere, geçici 6. maddenin 1. fıkrasıyla dava açabilmek için öncelikle “uzlaşma” yoluna başvurulması dava şartı haline getirilmiştir.

Diğer taraftan, geçici 6. maddenin 10. fıkrasında getirilen düzenleme ise, görevli yargı yolu bakımından uygulamada yaşanan sıkıntıya son vermiştir. Buna göre, imar planından kaynaklanan hukuki el atmalarda görevli mahkemeler idare mahkemeleri olarak belirlenmiştir. Şöyle ki:

“Uygulama imar planlarında umumi hizmetlere ve resmi kurumlara ayrılmak suretiyle veya ilgili kanunların uygulamasıyla tasarrufu kısıtlanan taşınmazlar hakkında, 03.05.1985 tarihli ve 3194 sayılı İmar Kanununda öngörülen idari başvuru ve işlemler tamamlandıktan sonra idari yargıda dava açılabilir. Bu madde hükümleri karara bağlanmamış veya kararı kesinleşmemiş tüm davalara uygulanır. Kararı kesinleşen davalara ise, bu maddenin yalnızca sekizinci fıkra hükümleri uygulanır.”

Bu yasal düzenlemeye kadar hukuki el atmadan kaynaklanan tazminat davalarının adli yargıda mı idari yargıda mı görüleceği hususunda uygulamada bir kargaşa oluşmuştur. Ayrıca olumlu görev uyumsuzluğu nedeniyle açılan davada Uyuşmazlık Mahkemesi, 09.04.2012 tarih, E.:2012/41, K.:2012/77 sayılı kararında, “3194 sayılı İmar Kanununun arazi ve arsa düzenlenmesine ilişkin 18. maddesinin uygulamasından kaynaklanan ve imar planı ile buna dayalı imar uygulaması sonucunda uğranılan zararın tazminine yönelik bulunan uyuşmazlığın, 2577 sayılı Kanunun 2/1-b maddesinde yer alan idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan zarar görenler tarafından açılan tam yargı davaları kapsamında idari yargı yerine çözümlenmesi gerekmektedir.” görüşüne yer vererek nihai kararını oluşturmuştur.

Hukuki el atmalarda yaşanan diğer bir sorun ise, idare mahkemelerinde dava açılması halinde ilgili mahkemelerin ne şekilde karar vereceği konusudur. Tescil kararı veremeyecek olan idare mahkemeleri yalnızca belli oranda tazminata mı hükmedecek yoksa arsanın bedeline de hükmedebilecek midir?

Danıştay 6. Dairesi 17.04.2013 tarih, E.2011/8152, K.2013/2702 sayılı kararı bu konuda önemli bir karardır. Bu karara göre, “Davacıya ödenmesine hükmolunacak tazminat tutarının, taşınmazın idare adına tescil edilmesi sırasında kamulaştırma bedeli yerine geçecek miktar olarak kabul edilmesi ve buna göre işlem yapılması zorunludur.”

#### 4.4. Kamulaştırmaz El Atma Davalarına Danıştay'ın Bakışı

Özel mülkiyete konu taşınmazların, imar planlarında okul, ibadet yeri, sağlık, spor, sosyal ve kültürel tesisler ile kamu kuruluşlarının yapıları için ayrılan yerlerle ilgili olarak imar planının iptali istemiyle aç-

lan davalarda Danıştay 6. Dairesi 27.06.2012 tarih, E.:2009/2388, K.:2012/3811 sayılı, 13.06.2012 tarih ve E.:2009/5451, K.:2012/3449 sayılı, 17.01.2013 tarih ve E.:2009/8736, K.:2013/2 kararlarında; kamulaştırmanın uzun süre yapılmadığı takdirde, kişilerin temel haklarından biri olan mülkiyet hakkının süresi belirsiz bir zaman diliminde kısıtlandığı ve bu durumun mülkiyet hakkının özünün zedelenmesine neden olduğu kabul edilmektedir.

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun 24.05.2012 tarih, E.:2007/2255, K.:2012/801 sayılı ve 14.12.2006 tarih ve E.:2003/385, K.:2006/2124 sayılı kararlarında, mülkiyet hakkının kullanımının belirsizliğe itildiğinden ve kamu yararının gerekleri ile mülkiyet hakkı arasında gözetilmesi gereken adil dengenin bozulduğundan söz edebilmek için imar planlarının onaylanmasından itibaren beş yıl geçmesinin gerektiği, imar planlarında, kamunun kullanımı için ayrılan taşınmazların, uzun süre ilgili idarelerce kamulaştırılmaması nedeniyle taşınmaz maliklerinin mülkiyet hakkının belirsiz süre ile kısıtlandığı ve böylece kamu yararının gerekleri ile mülkiyet hakkı arasında gözetilmesi gereken adil dengenin bozulduğu belirtilmiştir.

Danıştay yukarıdaki kararlarından da anlaşıldığı gibi; idarelerin genel ve düzenleyici imar planları ile bu planlara dayanılarak tesis edilen parselasyon, kamulaştırma, ruhsat gibi bireysel işlemlerini, “idari işlem”; bu imar planı uyarınca yapmak zorunda oldukları program ve uygulamaları, bunun için gerekli zamanda gerçekleştirilmemeleri; yani, bu konudaki hareketsizliklerinin de idari eylem niteliği taşıdığını kabul etmektedir.

Bu tespitten yola çıkarak Danıştay; mülkiyet hakkına getirilen kısıtlamanın, genel ve düzenleyici işlem olan imar planlarında sosyal donatı alanı olarak gösterilmesinden, bu planlarda öngörülen kamulaştırma programlarının zamanında yapılmamasından ve imar uygulaması işleminden kaynaklandığından, bu kısıtlama ve hareketsizlikten doğan zararın da idari işlem ve eylemden kaynaklandığını, bu bakımdan hukuki el atma iddiası ile açılan davanın 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendinde yer alan “İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları” hükmü gereğince idari yargı yerinde görülmesi gerektiği görüşündedir.

## 5. SONUÇ

Kamulaştırmaz el atma, haksız fiil olarak nitelendirilen ve kamulaştırma olmaksızın el atma suretiyle, en temel insan haklarından olan mülkiyet hakkına idare tarafında müdahale edilmesi sonrasında ilgili taşınmazın bedelinin kamu kurumunca malikine ödemesi olarak tanımlanabilir.

Kamulaştırmaz el atma olarak kabul edilen uygulamalar, idarenin herhangi bir yasal dayanak bulunmaksızın taşınmaz üzerinde fiilen tasarrufta bulunması şeklinde olabileceği gibi, bir idari kararla özel mülkiyete konu taşınmazın kullanılmaması şeklinde de olabilir. Bu durumlarda taşınmaza tapu ile malik olan veya tapu sahibinin mirasçısı olduğunu ispat eden taşınmaz mal sahibinin, kamulaştırmaz el atma davası açma hakkı doğmaktadır.

Şu an hukukumuzda hem taşınmaz üzerinde fiili işgal olması halinde hem de taşınmaz üzerinde imar planı ile gerçekleşen yani imar planından kaynaklanan tasarruf kısıtlamalarına (hukuki el atma) karşı kamulaştırmaz el atma davası açılabilir. Taşınmaz üzerinde idare tarafından fiilen bir haksız işgal gerçekleşmiş olması halinde görevli mahkemeler asliye hukuk mahkemeleri; imar planından kaynaklanan hukuki el atmalarda görevli mahkemeler ise idare mahkemeleri olarak belirlenmiştir.

Türk idari yargısı verdiği kararlarla; idarelerin genel ve düzenleyici imar planları ile bu planlara dayanılarak tesis edilen parselasyon, kamulaştırma, ruhsat gibi bireysel işlemlerini, “idari işlem”; bu imar planı uyarınca yapmak zorunda oldukları program ve uygulamaları öngörülen zamanda gerçekleştirilmemelerini yani bu konudaki hareketsizliklerini ise “idari eylem” olarak nitelendirmektedir.

Türk idari yargı yerleri verdiği kamulaştırmaz el atma kararlarında; kamu yararının gerekleri ile mülkiyet hakkı arasında adil dengenin varlığını aramakta; ayrıca idarenin işlem ve eylemlerinde mülkiyet hakkının özünü zedelememesinin gerekliliğine vurgu yapmaktadır.

Kanun koyucunun düzenlediği kamulaştırmaz el atmaya zımnen içermek suretiyle kamulaştırmaz el atmaya hukuki zemin kazandıran 13.02.2011 tarih 6111 sayılı yasanın geçici 2. Madde düzenlemesi öğretide hükmün ilga edilmesi gerekliliği yönünde yorumlara neden olmuş sonuç olarak hüküm Anayasa



Mahkemesi'nin 01/11/2012 tarihli ve E.: 2010/83, K.: 2012/169 sayılı Kararı ile iptal edilerek ortadan kaldırılmıştır.

Kamulaştırmaz el atma nedeniyle ödenecek faize ilişkin ortaya çıkan sorun, Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 24.03.2011 tarih ve E.2010/23700, K.2011/5323 sayılı kararı ile çözüme kavuşmuştur. Anılan karar öncesinde kamulaştırmaz el atma davası lehine sonuçlanan mağdura karar tarihinden ödemelerin yapıldığı tarihe kadar olan süre için usulüne uygun kamulaştırmalara göre daha düşük oranda faiz ödenmekteyken; bu karardan sonra, mağdur olan tarafa karar kesinleştikten sonra Anayasanın 46. maddesi gereğince herhangi bir sebeple ödenmemiş kamulaştırma bedellerinde kamu alacakları için öngörülen en yüksek faiz uygulanacaktır.

Bizzat hukuka aykırı olan kamulaştırmaz el atmadan doğan sorunların ortadan kaldırılabilmesi için idarelerin bu yönleme başvurmasının önlenmesi ve bu idarelerin ihtiyaç duydukları taşınmazlara Kamulaştırma Kanunu hükümleri uyarınca sahip olmalarını sağlayıcı tedbirler alınmasının gerekliliği ortadadır. Bu kapsamda, Kamulaştırma Kanunu hükümlerine aykırı bir şekilde kamulaştırmaz el atma yoluna başvurmalarından dolayı devletin manevi tazminat ödemesine sebebiyet verenler hakkında rücu mekanizmalarının işletilmesi yerinde olacaktır. Bu konuda ilgili makamların genelgeler çıkarmak suretiyle idareleri bilgilendirmeleri uygun bir tedbir olacaktır.

## Kaynakça

- 1) ARCAK A., Kamulaştırmaz El Koyma ve Yeni Hükümler, s.23, Seçkin Kitapevi, Ankara, 1987.
- 2) AYAN M., Eşya Hukuku I Zilyetlik Ve Tapu Sicili, s.16, Mimmoza Yayınları, Ankara, 2010.
- 3) BAŞPINAR V., Mülkiyet Hakkını İhlal Eden Müdahaleler, s.98, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010.
- 4) COŞKUN A., Tapu Sigortası (Mülkiyet İpotek Ve İmar Sigortaları), s.18-19, Legal Kitapevi, Ankara, 2010.
- 5) DİNÇ G., Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Ve Malvarlığı Hakları, s.11, Türkiye Barolar Birliği Yayınları Ankara, 2007.
- 6) GEMALMAZ B., Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı, s.410, Beta Yayınları, İstanbul, 2009.
- 7) GÜNDAY M., İdare Hukuku, s.112, İmaj Kitapevi, Ankara, 2002.
- 8) GÜRSEL M. K., Kamulaştırma Hukuku, s.19, s.39, Seçkin Kitapevi, Ankara, 2009.
- 9) HAYTA M. A., Kamulaştırma ve Kamulaştırmaz El Atma Davaları, s. 16, Adalet Kitapevi, Ankara, 2007.
- 10) KARABAĞ E., "Kamulaştırmaz El Koyma Davaları ve Yargıtay İçtihatları", [http://yargitay.gov.tr/abproje/belge/sunum/rt3/Karabag\\_Kamulastirmaziz\\_El\\_Atma\\_Davalaridoc](http://yargitay.gov.tr/abproje/belge/sunum/rt3/Karabag_Kamulastirmaziz_El_Atma_Davalaridoc), (Erişim Tarihi 15 Ocak 2016).
- 11) ÖZTAN B., Medeni Hukukun Temel Kavramları, s. 664, Turhan Kitapevi Yayınları, Ankara, 2012.
- 12) TATAR O., "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Mülkiyet Hakkı", s.7, Ankara Barosu Yayını, Ankara, 2003.

## İnternet Kaynakları

- 13) İdare Hukuku Bloğu, İdarenin Yetkileri, (<http://jander-idare.blogspot.com.tr/>), (Erişim Tarihi 16 Ocak 2016).

# KAMU KURUMLARINDA KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ VE RİSK ODAKLI İÇ DENETİM: İÇ DENETÇİLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA - I\*

## (ENTERPRISE RISK MANAGEMENT AND RISK FOCUSED INTERNAL AUDIT IN PUBLIC INSTITUTIONS: A MODEL PROPOSAL - I)

Maşuk Cahit UYSAL\*\*

### ÖZET

Kamu İç Kontrol Standartları gereğince kamu idareleri, risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve izlenmesine dair bir sistem kurmalıdırlar. Risk tanımlama faaliyetlerinin, kamu kurumlarının stratejilerinin belirlendiği planlama süreçlerine entegreli olarak yürütülmesi gerekmektedir. Risk yönetiminin kurum hedeflerine ulaşılmasında önem arz etmesi ve iç denetim birimlerinin de bu konuda danışmanlık faaliyeti yapması öngörülmektedir. Bu kapsamda çalışmanın amacı, Türkiye’de kamu kurumlarında çalışan iç denetçilerin Kurumsal Risk Yönetimi ve risk odaklı iç denetim uygulaması konusundaki farkındalıklarının tespitidir. Çalışmada genel amaç çerçevesinde gelinecek noktayı teşhis etmek için konuyla ilgili temsil özelliği bulunan 8 kamu kurumunun iç denetim biriminde görev

yapan 116 iç denetçi ile yarı yapılandırılmış görüşme yapılmıştır. Veri toplama yöntemi olarak, örneklem grubuna yöneltilen ve 4 bölümden oluşan 21 açık uçlu sorulu görüşme formu kullanılmıştır. Araştırma neticesinde kamuda iç denetçilerin, iç denetim faaliyetlerini risk esaslı olarak yürüttükleri, risk yönetimi konusunda görevleri hakkında yeterli bilgi düzeyine sahip oldukları anlaşılmıştır. Kurumsal Risk Yönetimi konusunda ise kamu idarelerinde gerekli olgunluk düzeyinin henüz yakalanamadığı gözlenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** İç Denetim, Kamu Yönetimi, Kurumsal Yönetim, Risk.

**JEL Kodlaması:** M16, M42, M48.

### ABSTRACT

Public administrations must create a system to define, evaluate and monitor risks per Public Internal Control Standards. Risk defining activities must be integral to the planning processes where public administration strategies are determined. The consensus of opinion is that risk management is critical for achieving institutional objectives, and that internal audit units should conduct consulting activities in this regard. In this context, the purpose of this study is to determine the level of awareness regarding Enterprise Risk Management and risk focused internal audit practice amongst internal auditors who work in public institutions in Turkey. In the application part, to identify the present state in subject matter, semi-structured interviews are held with 116 internal auditors from 8 different public institu-

tions. As method of data collection, an interview form is used which consists of 21 open-ended questions divided into 4 sections. The research concludes that internal auditors in public pursue their internal audit activities as risk focused, and that they have sufficient knowledge of their duties with respect to risk management. Regarding Enterprise Risk Management, it has been observed that the required level of maturity has not yet been achieved in public institutes.

**Keywords:** Internal Audit, Public Management, Enterprise Management, Risk.

**JEL Classification:** M16, M42, M48.

\* Bu makale, “Kamu Kurumlarında Kurumsal Risk Yönetimi ve Risk Odaklı İç Denetim: Bir Model Önerisi” adlı doktora tezinden üretilmiştir. Yazının araştırma kısmı sonraki sayıda yayımlanacaktır.

\*\* Dr., Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği, muysal@tarimkredi.org.tr, Yazı Gönderim Tarihi: 29.03.2018, Yazı Kabul Tarihi: 09.04.2018

## GİRİŞ

Günümüz toplumunun bilgi çağına geçmesiyle birlikte, kamu yönetim sistemi de yaşanan gelişmelerden ister istemez etkilenecek kendini bu süreçte adapte etmek durumunda kalmıştır. Kamu yönetimi de değişmiş ve bu değişim, küreselleşme ve iletişim alanlarındaki hızlı gelişmelerle meydana gelen büyük değişimin bir parçası olmuştur. Özel sektörde meydana gelen iyi uygulama örneklerini gören vatandaşlar, kamu kurum ve kuruluşlarından da aynı yönde, topluma değer veren, şeffaf ve hesap verebilen bir kamu yönetim sistemi talebi oluşmuş ve kamu da yeni yönetim yaklaşımlarını devreye sokmak zorunda kalmıştır. Bu çerçevede Avrupa Birliği'ne (AB) üyelik hedefi doğrultusunda, AB ve uluslararası standartlar ile uyumu sağlamak üzere, kamu mali yönetimi ve kontrolü konusunda birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Uygulanmakta olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun yerine 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) yürürlüğe girmiştir (5018 Sayılı). KMYKK ile birlikte, özel sektörde uygulanmakta olan risk yönetimi ve iç denetim kavramları, kamu sektörümüzde de uygulanmaya başlanmıştır.

## 1. KAMU İÇ DENETİM SİSTEMİ

Birinci nesil denetim yaklaşımı olarak adlandırılan 1980 öncesi kontrol esaslı iç denetimde amaç, yasal düzenlemeler ile kurum politikalarına uyum ile temel mali tabloların doğruluğunun tespit edilmesidir. Denetim fonksiyonunun genel yönetim sorumluluğu bağlamındaki katkısı devam ettiğinden, bu kontrol esaslı denetim, günümüzde de ağırlığını korumaktadır. 1980'li yıllarda önem kazanan süreç esaslı denetimin temel amacı da, belirli kurumsal hedeflere ulaşmada süreçlerin etkinliği ve verimliliğini tespit etmektir. 1990'lı yılların sonlarında ise, Kurumsal Risk Yönetimi (KRY) anlayışı ile gelişen risk esaslı denetim kavramıyla karşılaşırız. Risk yönetiminin belli bir birimde değil, kurumun tümünde bütüncül bir yaklaşım ile ele alındığını görüyoruz. Risk esaslı denetim yaklaşımında risklerin kabul edilebilir düzeye düşürülmesi temel vurgu iken, risk yönetimi esaslı denetim yaklaşımında ise kurumsal hedeflere ulaşmak için gerekli olan kilit risklerin optimize edilmesi önem kazanmaktadır (Kıral, 2014: 327).

Zamanla iç denetim fonksiyonunun tüm kamu kurumlarında yaygınlık kazandığı görülmektedir. Birçok kamu kurumunda iç denetim, üst yönetime bağlı olarak çalışan temel bir birim şeklinde faaliyet göster-

mektedir. 2000'li yıllarda Batılı ülkelerde iç denetimin rol ve fonksiyonunun artmasıyla birlikte, iç denetçilerden beklenen yapıcı rolün de arttığı görülmektedir. İşletmelerde meydana gelen değişiklikler işletme yönetimlerinden, risk yönetimi, kurumsallık, iç kontrol alanlarında yeni beklentiler doğmuştur. Bu durum doğal olarak iç denetçilerden olan beklentileri de artırmış, iç denetçilerin görev sahası risk yönetimi ve kurumsal yönetimi de içerecek biçimde genişlemiştir (Şahin, 2008: 22). Yaşanan gelişmeler kamu kesimine de yansımış, Uluslararası İç Denetim Standartları'na paralel bir şekilde, Kamu İç Denetim Standartları yayımlanmıştır.

Uluslararası standartlar ve AB uygulamalarına uyum sağlanması çerçevesinde hazırlanan KMYKK ile kamu yönetim sistemimizde ve kamu denetim ortamımızda iç denetim yerini almıştır. KMYKK yürürlüğe girmesiyle birlikte yaşanan gelişmeleri aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

- İç denetim, KMYKK'nın 63. Maddesinde, The Institute of Internal Auditors'ün (IIA) tanımına uygun şekilde, "Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir" şeklinde tanımlanmıştır.
- 2006 yılında Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü bünyesinde, yeni düzenlemelerin uygulanmasını koordine etmek için "İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi" ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun (İDKK) sekretaryasını yürütmek üzere "İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi" ihdas edilmiştir (İDKK, 2007; BÜMKO, 2007: 1).
- Mali hizmetler birimine verilen görevlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi için organizasyon bünyelerinde bulunan "Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlıkları" ile "Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Dairesi Başkanlıkları", Strateji Geliştirme Başkanlıklarına (SGB), Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarına ve müdürlüklere dönüştürülmüştür (Bağbaşıoğlu, 2006: 23).
- İç denetçisi bulunan idareler 2006 yılından itibaren kendi yapılarına uygun İç Denetim Birimlerini (İDB) oluşturmaya başlamışlardır. 2016 yılı iti-

barıyla ülkemizde 45 genel bütçeli, 136 özel bütçeli, 2 Sosyal Güvenlik Kurumu ve 200 yerel yönetim olmak kaydıyla 383 kamu kurumunda iç denetçi kadroları ihdas edilmiştir (İDKK, 2016: 9).

- “2015 yılına ait Genel Yatırım ve Finansmanı Programının Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esasların Belirlenmesine Dair Tebliğ” ile yayınlanmasıyla birlikte Kamu İktisadi Teşekküllerinin ve bağlı ortaklıklarında iç kontrol sistemleri oluşturmaları ve iç kontrol birimleri kurma çalışmaları tamamlanmış; böylece iç denetim sisteminin kapsamı, kamu işletmelerini de içine alacak şekilde genişletilmiştir.
- İDKK, 08.07.2011/14 tarih ve sayılı kararı doğrultusunda, Kamu İç Denetim Standartları'nı yayımlanmıştır. KMYKK ve “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” gereği, İDB Başkanlıkları ile iç denetçiler Standartlara uymak zorundadır (Kent Eğitim, 2012). Standartların düzenlenmesinde, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” göz önünde bulundurulmuştur. Bu Standartlarda, kamu iç denetçilerinin nitelikleri ile iç denetimde uyulması zorunlu olan süreçler belirtilmiştir (Gürdal ve Çıplak, 2014: 202).
- Kamu İç Kontrol Standartlarında ve “Uluslararası İç Denetim Standartları ve Uygulama Örnekleri” çerçevesinde kamu yönetimi için oluşturulan ve risk yönetimi ile ilgili düzenlemelere baktığımız zaman bunlarda belirtilen standartlar sayesinde kamu kurumlarının faaliyetlerinde risk olgusu yer almaya başlamıştır. Kamu iç denetçilerinin belirtilen bu standartlar çerçevesinde faaliyetlerini yürütmeleri gerekmekte olup iç denetçiler farklı durumlarla karşılaşmaları halinde IIA tarafından düzenlenen Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları uygulama önerilerine göre hareket etmeleri gerekmektedir.

Bununla beraber yapılan bunca düzenlemeye rağmen iç denetimin kamu idarelerinde yapılandırılmasına yönelik çalışmalarda ve iç denetçilerin görevlerinin ortaya konulması hususunda ciddi sıkıntılar bulunmaktadır. İç denetim birimleri kurumların teşkilat kanunlarında yer alamamıştır. Kamuda teftiş ve iç denetim alanlarındaki görev ayrımı netleştirilmemiştir. İDKK, görev ve fonksiyonlarını yürütebilecek güçlü bir kurumsal yapıya sahip değildir (KİDDER, 2009: 9-15).

## 2. KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ KAVRAMI VE TÜRKİYE'DEKİ UYGULAMALAR

Risk hayatın kaçınılmaz bir parçasıdır. Gerek gerek kendi yaşamımızda, gerekse kurumsal faaliyetlerde daima yer alır. Günümüzde “ideal çözüm veya süreçlerden sapma, beklenen kayıp” olarak tanımlanan risk kelimesinin kökeni Latin “riscus” kelimesinden gelmektedir. (Maxeler Technologies, Erişim Tarihi: 16.06.2016). Çeşitli kaynaklarda çeşitli şekillerde tanımlanmakla beraber Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi'ne göre risk; “idarelerin kuruluş amaçları ile stratejik hedeflerine ulaşmasına ve görevlerin ifasına engel olabilecek veya beklenmeyen zararlara yol açabilecek durum ya da olaylardır.” (İDKK, 2010).

### 2.1. Kurumsal Risk Yönetimi Kavramı

Kamu yönetimi açısından baktığımızda risk büyük öneme sahiptir. Eğer bir şey yönetiliyorsa bizatihi kendisi risk demektir, yani aslında yönetilen risktir. İnsan kaynakları ve bütçe risk taşıyor. Kamu açısından baktığımızda bütün risklerin faturasının kesildiği yer kamunun bizatihi kendisidir (Aktaş, 2015: 103-108).

İnsanlar, her çeşit durumda tanımlamak, değerlendirmek, idare ve kontrol edebilmek amacıyla risk yönetimini uygularlar. Bu durumlar, bir proje veya piyasa riski gibi dar tanımlı risk türlerinden, örgütün genelini ilgilendiren fırsat ile tehditlere varıncaya kadar çok farklı konularda olabilir. Bir örgütün kurumsal yönetim süreçlerini geliştirme olanağı vermesi nedeniyle, KRY özellikle önem arz etmektedir. KRY, en kabul görmüş tanımı yapan Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission (COSO) tarafından; “Yönetim kurulu, yönetim ve personelden etkilenen; strateji belirleme ve iç denetimlerde tüm işletme yapısında uygulanan; işletme varlığını etkileyebilecek olası oluşumları belirleyen; yönetim hedeflerine uyumlu kalan, makul güvenceleri sağlamak için tasarlanmış bir süreçtir” şeklinde belirtilmiştir (COSO, 2004: 2).

KRY gereksinimini doğuran faktörler, Tablo 1'deki gibi Dışsal Etkenler ve İçsel Etkenler şeklinde iki başlık altında toplulaştırılmıştır.



**Tablo 1.** KRY Gereksinimini Doğuran Faktörler.

Dışsal Etkenler		
Küreselleşme	Müşteri beklentileri	Artan rekabet
Politik istikrarsızlık	Teknolojik yenilikler	Doğal afetler
Derecelendirme kuruluşları	Paydaşlar ve yatırımcılar	Pazar çevreleri
Ekonomik belirsizlik	Coğrafi çeşitlilik	Değişen mevzuat
Finans kuruluşlarının beklentileri	Değişen dünya ile artan ve yapısı değişen risk çeşitleri	Artan krizler ve ciddi kayıp olayları
Müşterilerin, satıcıların ve medyanın ilgi ve beklentileri	Örgütlerin uluslararası platformda faaliyet göstermeleri, iş dünyasının değişimi	Yatırımcıların, düzenleyici kurumların, derecelendirme kuruluşlarının ve sermaye piyasalarının artan ilgileri
İçsel Etkenler		
Sistem değişiklikleri		Çalışanlarla ilişkiler
Kurum kültürü	Azalan etik değerler	Yönetim ve yöneticiler
Performans ölçümü	Risk alma isteği	Hesap verme zorunluluğu
Erken uyarı sistemi ihtiyacı	Kurumsallaşma isteği	Daha iyi iç denetim
Çeşitli endüstriler, lokasyonlar, şirketler	Hizmet verilen pazarların çeşitliliği	Risk transfer uygulamalarının genişletilmesi
Hızlı ve doğru karar verebilme ihtiyacı	Organizasyonel değişiklikler	Dağıtılmış operasyonlar ve ilişkiler
Emeğin, çabanın bölünmesi ve çoğalması	Risklerin karşılıklı Bağılıkları	Etik değerlere verilen önem
Hissedarların kontrol fonksiyonuna yetişememeleri	Büyüyen ve karmaşıklaşan şirketlerin farklı risklerle karşı karşıya kalmaları	Finansal performans dışında risk değerlendirmesi ihtiyacı
Karmaşıklaşan ürün ve servisler	Bazı risklerin etkin olarak yönetilememesi, piyasa, çevre ve itibar riski vs.	Riskleri tespit etme, anlama ve risklere hızlı ve kapsamlı cevap verme

Kaynak: Güneş, 2009: 10.

KRY'nin ana hedefi, "risk yönetimi süreci ile var olan yönetim sürecini kaynaştırmak, pozitif veya negatif etkisi olabilecek gelecekteki olayları tanımlamak, kurumun bu olaylardan ne kadar etkileneceğini gösteren olaylara maruz kalma oranını belirleyip yönetmek için etkili stratejiler geliştirmektir." (Arslan, 2008: 7). KRY'nin arkasındaki dayanak, her örgütün paydaşlarına değer katmak için varoluşudur. Bütün örgütler belirsizliklerle karşılaşmaktadır. Bu durumda yönetimin yapması gereken, paydaş değerini artırmaya çalışırken, ne kadar bir belirsizliği karşılayabileceğine karar vermek olmalıdır.

Risklerin yönetilmesinden asıl sorumlu olan merci yönetim kuruludur. Mevcut uygulamalarda, yönetim kurulu, risklerin yönetilmesi ve yürütülmesini bir yönetim ekibine devretmektedir. Bu faaliyetleri koor-

dinasyonunu yürüten, proje bazında yöneten ve ilgili uzmanlık gereksinimini sağlayan farklı bir bölüm de bulunabilir. Başarılı bir KRY'de kurum bünyesindeki herkesin bir rolü bulunmaktadır, ancak risklerin tanımlaması ve yönetilmesi sorumluluğu kurum yönetimindedir. İç denetçiler ile risk yöneticileri belirli bazı beceri, bilgi ve değerleri yönetimle ve kurum çalışanları ile paylaşırlar. Proje yönetimi, çözümleyici ve kolaylaştırıcı yeteneklere sahiptir, uygun risk dengeleri oluşturmaya çalışır. Risk yöneticileri kurum yönetimine bağlı çalışır, denetim komitesine bağımsız ve tarafsız güvence vermek gibi bir sorumlulukları yoktur. İç denetçilerin KRY'deki rolü ise, danışmanlık ve izleme faaliyetidir. Eğer bu konularda, İDB bünyesinde gerekli bilgi birikimi ve deneyim yoksa dış kaynaklardan destek alınmalı, aksi takdirde danışmanlık

Şekil 1. COSO-KRY Küpü.

		Strateji	Faaliyetler	Raporlama	Uyum
	<b>İç Ortam</b>				
	<b>Hedef Belirleme</b>				
	<b>Olay Tanımlama</b>				
	<b>Risk Değerlendirmesi</b>				
	<b>Riske Cevap Verme</b>				
	<b>Kontrol Faaliyetleri</b>				
	<b>Bilgi ve İletişim</b>				
	<b>İzleme</b>				
		<b>Kurum Geneli</b>	<b>Bölüm</b>	<b>Birim</b>	<b>Şube</b>

Kaynak: Arslan, 2008: 29.

ve izleme faaliyetlerinde bulunulmamalıdır (The IIA, 2009: 6).

KRY bileşenleri, Şekil 1'de de görüleceği gibi 3 boyutlu bir matrisle gösterilmektedir. (Arslan, 2008: 29). Matrisin üstünde, strateji, faaliyetler, raporlama ve uyum olmak üzere dört başlıkta ifade edilen kurumsal hedefler; ön yüzünde, iç ortam, hedeflerin belirlenmesi, olay tanımları, risk değerlendirme, riske karşılık verme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izlemeden oluşan KRY'nin 8 bileşeni; yan yüzeyinde ise KRY'nin uygulanacağı seviyeler, kurum geneli, bölüm, birim ve şube bulunmaktadır.

Kurum ve kuruluşların temel amacı, minimum maliyet ile maksimum kâr veya fayda sağlamaktır. Bu amaçların gerçekleştirilmesinde, yaşanan küresel krizler göstermiştir ki, uygulanan geleneksel yönetim yaklaşımları yetersiz kalmakta ve kurumsal yönetim yaklaşımı gitgide önem kazanmıştır. Farklı ülkelerde farklı kurumsal risk yönetimi yaklaşımı ve düzenlemeleri ortaya çıkmıştır.

## 2.2. Türkiye'de Kurumsal Yönetimi Düzenlemeleri

Kurumsal yönetim ve risk yönetimi uygulamaları, düzenleyici ve denetleyici kurumlar tarafından ülkemizde de finans sektörü başta olmak üzere, sermaye piyasası ve işletmeler bazında zorunlu hale getirilmiştir. Aynı şekilde bazı kanunlarla kurumsal yönetim ve risk yönetimi kavramları artık Türk kamu sektörüne de girmiştir. Bu düzenlemeleri şu şekilde sıralayabiliriz:

### 2.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu'nun Kurumsal Risk Yönetimi Düzenlemeleri

Borsa şirketlerinin risk yönetimi ile ilgili konularda esas almaları gereken hususlar, Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) 2011 yılında yayımladığı "Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ" ile düzenlenmiştir. Söz konusu tebliğ, özellikle iç denetim bakımından önemli bir düzenleme olup yönetim ilkeleri açısından yönetim kurullarının iç denetim ve iç kontrol hakkındaki sorumluluklarını izah etmektedir.

SPK'nın iç denetimle ilgili diğer bir düzenlemesi de, aracı kurumların karşılaştıkları risklerin izlenmesini ve kontrolünü sağlamak üzere kuracakları iç denetim sistemlerine ilişkin esas ve usullerin hüküm altına alındığı "Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Tebliği"dir (SPK, 2003).

### 2.2.2. Bankacılık Kanunu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Kurumsal Risk Yönetimi İlkeleri

Bankacılıkta, 2005 yılında yayımlanan Bankalar Kanunu (5411 Sayılı) ve 2001 yılında Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından yayımlanan "Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetim Sistemleri Hakkında Yönetmelik" önemli bir dönüm noktası olmuştur. Daha önceki düzenlemeler icraya bağlı, standartları olmayan, geçmişe dönük, hata bulma ve cezalandırma amaçlı, otoriteye ve korkuya dayalı bir teftiş sistemi iken, 2001'den itibaren iç denetimle il-

gili detaylı düzenlemelerde büyük ölçüde uluslararası standartlar esas alınmıştır. Yeni düzenlemeler ile bankanın iç kontrol, risk yönetimi, kurumsal yönetim ve iştiraklerine yönelik sorumluluklar getirilmektedir. Hata bulma yerine önleme ve değer katma, risk temelli planlama, süreç denetimi, bilgi sistemleri denetimi gibi çağdaş unsurlar ön plana çıkmakta ve sertifikasyon önem kazanmıştır. Bu sayede teftiş kurullarından gelen denetim geleneği nitelik değiştirerek teftiş kurullarını İDB'ler olarak yapılandırılmış ve bu kurulların geleneksel denetim yaklaşımının yerini çağdaş iç denetim uygulamaları almıştır. Standartları, metodolojisi olmayan ve kurumdan kuruma değişen uygulamaları bulunan farklı denetim yapıları, risklerin yönetilmesi, olası zararların önlenmesi, kaynakların etkin ve verimli kullanılmasına yönelik tespit ve önerilerde bulunamamaktadır (Yurtsever, 2015: 175-183).

Yaşanan gelişmelerle birlikte bankaların kurumsal yönetimine dair yapı ve süreçlerle bunlara yönelik ilkeleri belirlemek amacıyla, "Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik" yayımlanmıştır. Konuyla ilgili olarak ayrıca 2006 yılında "Bankalarca Yıllık Faaliyet Raporunun Hazırlanmasına ve Yayımlanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" ile 2012 yılında "Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik" yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

### 2.2.3. Türk Ticaret Kanunu'nda Risk Yönetimi

Türk Ticaret Kanunu'nun 375 inci maddesinde; "Yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkileri; şirketin üst düzeyde yönetimi ve bunlarla ilgili talimatların verilmesi, muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması ve yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönergeler ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimi." denilmek suretiyle yönetimin iç denetim ile ilgili görevleri belirtilmiştir.

Risk yönetim sisteminin yönetim kurulunun görevi olduğu ve riskin erken saptanması ile yönetimi konusu da Kanunun 378 inci maddesinde; "Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirket-

lerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir. Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yollar." şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca Kanunun 366 ncı maddesinin 2 numaralı fıkrasında; yönetim kurulunun görev dağılımına dair "Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir." denilmektedir.

### 2.2.4. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

Ülkemizde son yıllarda kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması çalışmaları çerçevesinde kamu kaynaklarının verimli, ekonomik ve etkin bir yolla kullanılması ile kamu kaynağı kullanan idarelerin hesap verilebilirliğinin sağlanmasına yönelik önemli yapısal ve örgütsel reformlar gerçekleştirildi. Bu reformların en önemlilerinden birisi de KMYKK'nun 2006 yılında yürürlüğe giren iç denetim ve iç kontrole ilişkin hükümleridir. KMYKK, kamu kurum ve kuruluşları için, fonksiyonel bağımsızlığı olan ve faaliyetlerinde hesap verebilen bir iç denetim anlayışı getirmiştir (Neziroğlu, 2015: 29-32).

KMYKK'nın getirdiği yenilikler sadece iç denetimle sınırlı değildir, Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sistemi, esasen kamu yönetiminin yapılanması, işleyişi ve yönetim araç ve metodolojisini tamamen değiştirmiştir (Candan, 2010). Böylece iç kontrol ve iç denetim kavramları kamu hukukumuzda da girmiş, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde İDB'ler ile SGB'ler kurulmuştur. Sistemin kurumsal seviyede yapılandırılması ve işletilmesi açısından, siyasi ve idari rol ve sorumluluklar birbirinden ayrıştırılmıştır (Arçagök ve Erüz, 2006: 13).

## 3. İÇ DENETİMİN KURUMSAL RİSK YÖNETİMİNDEKİ FONKSİYONU

İç denetim, muhtemel riskleri tespit etmek, etkin iç kontrollerle süreçlerin verimliliğini sağlamak ve risk kaynaklı kayıpları azaltılmak suretiyle idareye katkıda bulunur. Hata, eksik ve suiistimal bulmak üzerinde yoğunlaşan işlem merkezli denetim dahi, günümüzde büyük ölçüde değişerek, süreç ve verimlilik bazlı

Tablo 2. KRY ve İç Denetim.

Temel Görevleri	Risk yönetimi sürecini değerlendirmek
	Risklerin tam olarak belirlendiği konusunda güvence vermek
	Risklerin doğru ölçümlendiği konusunda güvence vermek
	Risklerin etkin yönetildiği konusunda güvence vermek
	Risklerin raporlanma sürecini değerlendirmek
Belirli Şartlar Altında Üstlenebileceği Görevler	Risk yönetimi modeli kurulumu konusunda öncülük yapmak
	Risk yönetimi modelinin tasarlanması ve sürdürülmesini takip etmek
	Risk yönetimi aktivitelerinin birimler arası koordinasyonunu sağlamak
	Risklerin belirlenmesi ve ölçülmesi adımlarında arabuluculuk görevini üstlenmek
	Yönetime risklerin yönetilmesi konusunda danışmanlık yapmak
	Kurumun risk yönetimi stratejisini, yönetim kurulunun onaylayacağı şekilde oluşturmak
Üstlenmemesi Gereken Görevler	Kurumun risk iştahını tanımlamak
	Risk yönetimi sürecini sahiplenmek
	Risklere karşı getirilecek önlemler hakkında nihai kararı vermek
	Yönetim adına risklere karşı alınacak önlemleri tanımlamak ve süreçler içine uyarlamak
	Risk yönetimi konusunda nihai sorumluluğu üstlenmek

Kaynak: Vuruşkaner ve Doğanıyğit, 2010.

danışmanlık yaklaşımına evrilmiş ve risk yönetiminde kaçınılmaz bir yer edinmiştir (Platin Dergisi Eki, 2011: 5).

Sağlam bir kurumsal yönetim için risk yönetiminin önemi gittikçe artmaktadır. Kurumlar artık risklerini nasıl yönettiklerini açıklama konusunda, paydaşlarının baskısı altındadırlar. Kurumlar risk yönetiminin faydalarını gördükçe, “bir kurumun risk yönetim süreçlerini uygulamak için kullanmayı seçtiği yapılar, metodolojiler, prosedürler ve tanımların toplamı” olarak ifade edilen KRY çerçevelerini daha etkin hale getirmektedirler (The IIA, 2009: 8). İç denetim, gerek güvence (denetim), gerekse danışmanlık faaliyetleri ile risk yönetimine katkı sağlar. İç denetimin KRY’ye dair esas rolü, etkin bir risk yönetim sistemi yürütülüp yürütülmediği hususunda üst yönetime güvence vermektir. İç denetimin KRY ile ilgili bir diğer rolü de koruma önerileri oluşturmaktır.

İç denetimin KRY kapsamında yaptığı faaliyetler Tablo 2’deki gibi 3 başlık altında belirtilmiştir:

Tablodan da anlaşılacağı üzere, dış denetçiler (Kamu kurumlarında bu Sayıştay’dır) gelmeden, iç denetçiler

kurumlarının risklerini görebilir ve risklerin yönetilmesine katkı sağlayabilirler. İç denetçilerin KRY katkısı sayılıp sağlayamamaları birazda ulaşabilecekleri kaynaklara ve kurum risk olgunluğuna bağlıdır (The IIA-İngiltere ve İrlanda, 2003). Ayrıca bu çalışmaların kapsamının zamanla değişme ihtimali de vardır. İDB, Tablo 2’nin üst bölümündeki risk temelli yaklaşımı hayata geçiremediği takdirde, tablonun orta bölümünde belirtilen danışmanlık hizmetleri konularında kurumuna katkıda bulunmak durumundadır.

İDB, risk yönetim sisteminin etkililiği ve risklerin gerektiği gibi yönetilip yönetilmediği konularında incelemeler yapmak suretiyle üst yönetime mevzuat kapsamında raporlama yapmaktadır. Kurumlar, risk yönetim sisteminin oluşturulması ve yürütülmesinde, İDB’lerin yol göstericilik ve personel eğitimi gibi danışmanlık faaliyetlerinden faydalanmaktadırlar (Bodrum Belediyesi, 2015: 32).

#### Kaynakça

Yazının ikinci bölümüyle birlikte sonraki sayıda yer verilecektir.



## ABONELİK FORMU

- Denetisim Dergisine 1 yıl abone olmak istiyorum (KDV Dahil) 100 TL  
 Denetisim Dergisine 2 yıl abone olmak istiyorum (KDV Dahil) 180 TL  
(Denetisim Dergisinin satış fiyatı KDV dahil 35 TL dir. Yılda üç sayı yayınlanır.)

### ABONELİK BİLGİLERİ (KİŞİSEL ABONELER İÇİN)

AD SOYAD : .....

DERGİNİN GÖNDERİLMESİ  
İSTENİLEN ADRES : .....

TELEFON (EV/İŞ) : .....

CEP TELEFONU : .....

E-POSTA ADRESİ : .....

DOĞUM TARİHİ : .....

MESLEĞİ : .....

KURUMU : .....

### ABONELİK BİLGİLERİ (KURUMSAL ABONELER İÇİN)

AD SOYADI : .....

DERGİNİN GÖNDERİLMESİ  
İSTENİLEN ADRES : .....

TELEFON : ..... FAKS: .....

FATURADA YER ALMASI  
İSTENİLEN BİLGİLER : .....

### ÖDEME BİLGİLERİ

Abonelik bedelinin; Ziraat Bankası Başkent Şubesi nezdindeki TR 82 0001 0016 8358 7849 3750 01 No'lu IBAN'a yatırıldığını gösterir dekontun ve derginin gönderilmesi istenen posta adresinin gönderilmesi yeterlidir.

### YAZIŞMA ADRESİ

**Kamu İç Denetçileri Derneği**  
Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6 Kızılay ANKARA  
www.kidder.org.tr • denetisim@kidder.org.tr

# DENETİŞİM DERGİSİ YAZIM KURALLARI

## GENEL ESASLAR

- Denetışim Dergisi, TÜBİTAK ULAKBİM kriterlerini gözeterek bilimsel içerikte "hakemli dergi"dir ve 4 ayda bir yayımlanır.
- Gönderilen makale ve yazılar, daha önce hiçbir yayın organında tam metin olarak yayımlanmamış veya yayımlanmış üzere gönderilmemiş olmalıdır. Daha önce ulusal ya da uluslararası kongre ya da sempozyumlarda sunulmuş ve özet metni basılan çalışmalar, bu nitelikleri belirtilerek gönderilebilir.
- Gönderilen yazı ve makaleler derginin kapsamı ile ilgili olmalıdır. İç denetim, iç kontrol, risk yönetimi, yönetim, süreç yönetimi, performans yönetimi vb. gibi iç denetimle doğrudan ilişkili konularda yazılan makaleler öncelikli olarak yayımlanır.
- Gönderilen makaleler, Yayın Kurulu tarafından bir ön değerlendirmeye (intihal sorgulaması vb. yönlerden) tabi tutulduktan sonra yazar(lar)ı gizlenerek bir Yayın Kurulu üyesi ve iki bağımsız hakemin değerlendirmesine sunulur; hakem değerlendirme sistemindeki süreçlerin tamamlanmasından sonra Yayın Kurulunun belirlediği sıraya göre yayım sürecine alınır. Değerlendirme sonucunda yayımlanması uygun görülmeyen eserlerle ilgili olarak yazar(lar)ına bilgi verilir.
- Yayımlanması kabul edilen makalelerin bütün hakları Denetışim Dergisine aittir. Makalelerin içeriğinden yazarları, reklamların içeriğinden ilan sahipleri sorumludur. Dergimizde yayımlanan makalelerden "Denetışim Dergisi" kaynak gösterilerek alıntı yapılabilir.
- Yayımlanmasına karar verilen makalelerdeki basit yazım hataları, yazara gönderilmeksizin Yayın Kurulunca re'sen düzeltilebilir.
- Yayımlanan her bir yazı için 150,00 TL' den 250,00 TL'ye kadar telif ücreti ödenir. Ödenecek telif ücretinin tutarı, yayımlanan yazının türü ile bilimsel özgünlüğü ve araştırma yoğunluğu dikkate alınarak Yayın Kurulu tarafından belirlenir. Telif ücretinin ödenmesi makalenin yayımlanmasını müteakiben yapılır.
- Makaleler, elektronik ortamda "denetisim@kidder.org.tr" adresine Word Dosyası formatında gönderilmelidir. Gönderilen e-posta metninde, yazarın isim ve unvanı, açık adresi, telefon numarası, e-posta adresi ile banka hesap numarası belirtilmelidir.
- Aynı sayı içerisinde, aynı yazara ait tek yazarlı birden fazla eser yayımlanamaz.

## YAZIM KURALLARI

- Gönderilen makale ve yazılar;
    - Türkçe olmalıdır. İngilizce yazılmış makaleler de yayımlanabilir.
    - Özet bölümü hariç 4000 kelimedenden az 8000 kelimedenden çok olmamalıdır.
    - "Times New Roman" yazı tipinde, 10 punto büyüklüğünde, tek satır aralıklı olacak şekilde iki yana yaslı/dayalı biçimde yazılmalıdır.
    - "Normal" sayfa yapısında, üstten ve alttan 3 cm, sağdan ve soldan ise 2 cm kenar boşluğu olacak şekilde, cilt payı bırakılmadan ve 1 cm satır girintisi ile yazılmalıdır.
    - Bilimsel makale yazım kurallarına ve Türk Dil Kurumunca belirlenmiş imla ve yazım kurallarına uygun olmalıdır.
  - Makale; Türkçe ve İngilizce 'başlık', Türkçe ve İngilizce 'özet', makalede ele alınan ana konuları belirten 'anahtar kelimeler', 'giriş', 'gelişme', konuyla ilgili değerlendirme ve önerilerin özetlendiği 'sonuç' bölümlerinden oluşmalıdır. İlgili bölümler aşağıdaki şekilde düzenlenmiş olmalıdır.
    - Başlık ve Yazar Adı:** Makale başlığı, makalenin içeriğini yansıtacak şekilde kaleme alınmalı ve 10 kelimeyi geçmeyecek şekilde 14 punto büyüklüğünde, tümü büyük ve kalın harfli, sayfaya göre ortalanmış olmalıdır. Bu başlığın bir satır altına ise başlık ile aynı biçimde ve parantez içinde olacak şekilde İngilizce makale başlığı da yazılmalıdır. Yazar ya da yazarların adları, İngilizce başlığın bir satır altına, sağa dayalı, italik/eğik, 11 punto büyüklüğünde ve kalın harfli olacak şekilde yazılmalıdır. Yazar adının ilk harfi büyük sonraki harfleri küçük, soyadının ise tümü büyük harflerden oluşmalıdır. Soyadı bitiminden sonra üzerine \* simgesi konulup, bu simge ilk sayfanın altına dipnot şeklinde belirtildikten sonra, yazar ya da yazarların unvanları, çalıştıkları kurumlar ve e-posta adresleri, aralarına virgül konularak 10 punto büyüklüğünde ve italik olarak yazılmalıdır.
    - Özet:** Bu kısımda, makalede ele alınan konu ile öneri ve sonuçlar 250 kelimeyi geçmeyecek şekilde Türkçe olarak özetlenmelidir. Özet kısmı 9 punto büyüklüğünde ve kalın harflerle iki yana yaslı olacak biçimde yazılmalıdır.
    - Anahtar Kelimeler:** Bu bölümde makalede ele alınan ana konuları belirtecek anahtar sözcüklere ve JEL kodlarına yer verilmelidir. Anahtar kelimeler ve JEL kodları 3'ten az ve 5'ten çok olmamalıdır.
    - Abstract:** Özet içeriği İngilizce olarak bu kısımda aynı biçimde ve anlam farkı olmaksızın yer almalıdır.
    - Giriş:** Giriş bölümünde makalenin konusu, konu ile ilgili özet arka plan, makalenin amacı ve ele alınan konular ile yönetime yer verilmelidir.
    - Konuya İlişkin Açıklama, Tartışma ve Değerlendirmeler:** Bu kısımda makalenin konusu ile ilgili mevcut durum analizi yapılmalı, mümkünse bu alandaki ulusal ve uluslararası uygulama ve standartlar ile gelişmelere yer verilerek mevcut durumun eksiklikleri ve geliştirilmesi gereken yönleri olarak ele alınmalı ve bu amaca yönelik somut öneriler geliştirilmelidir.
  - Sonuç:** Makalede ele alınan konu bu kısımda çok öz bir şekilde ele alınmalı, değerlendirme ve öneriler özetlenmelidir.
  - Ekler, Tablo ve Şekiller aşağıdaki kurallara göre belirtilmelidir.
    - Tablo, şekil, grafik ve resimlerin adları; bu nesnelerin sınırlarını aşmayacak şekilde, "Times New Roman" yazı tipinde, 10 punto büyüklüğünde, sözcüklerin baş harfleri büyük ve 1 satır aralıklı olarak nesnelerin üzerine yazılmalıdır. Bu nesnelere alıntı yapılarak kullanılmışsa; alıntı yapılan kaynak nesnenin hemen altında, bu nesnenin sınırlarını aşmayacak şekilde, "Times New Roman" yazı tipinde, 10 punto büyüklüğünde ve 1 satır aralıklı olarak yazılmalıdır. Bu husus ayrıca kaynakça kısmında mutlaka belirtilmelidir.
    - EKLER, Kaynakça'dan önce verilmelidir. Bunlara metin içinde yapılan göndermeler, mutlaka, EK Tablo:1, EK Şekil: 7 ya da EK Grafik: 5 şeklinde yapılmalıdır.
  - Dipnot ve yararlanılan kaynaklar belirtilmeli, dipnotlar sayfanın altında verilmeli, yararlanılan kaynaklara metin içinde parantez içinde, metnin sonunda ise Kaynakça bölümünde yer verilmelidir. DIPNOTLAR VE KAYNAKÇA aşağıdaki kurallara uygun olmalıdır.
    - Yararlanılan kaynaklar "Times New Roman" yazı tipinde, 9 punto büyüklüğünde, APA stilinde yazılmalı ve makalenin sonunda yer almalıdır.
    - Kaynakçada yazar ya da yazarların soyadları büyük harflerle, adlarının ise sadece ilk harfleri kullanılarak kısaltma yapılmak suretiyle yazılmalıdır.
    - Kaynakçada yararlanılan kaynaklar yazar soyadına göre alfabetik olarak sıralanmalıdır.
    - İnternet üzerinden yararlanılan kaynaklarda yazar ismi bulunmuyorsa, bu kaynaklar, yazarı belirli kaynaklar sona erdikten sonra, "İnternet Kaynakları" başlığı altında ve erişim tarihlerinin kronolojik sıralanması dikkate alınarak yazılmalıdır.
- Çeşitli kaynaklardan yapılan alıntılar için kullanılabilecek örnekler aşağıda sunulmuştur.
- Kitap:**  
KEPEKÇİ C., *Bağımsız Denetim*, 3. Baskı, s.60, Siyasal Yayınevi, Ankara, 1998.
- Çeviri Kitap:**  
MÜFTÜLER M., *Türkiye ve AB: Soğuk Savaş Sonrası İlişkiler*, çev. COŞAR S., s.41, Alfa, İstanbul, 2001.
- Yazım Kurallarına [www.kidder.org.tr/?page\\_id=112](http://www.kidder.org.tr/?page_id=112) adresinden ulaşabilirsiniz.

HAKEMLI **Denetisim**  
Ortak Aklın Harmanı

Kamu İç Denetçileri Derneği  
Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6 Kızılay - ANKARA  
[www.kidder.org.tr](http://www.kidder.org.tr) • [denetisim@kidder.org.tr](mailto:denetisim@kidder.org.tr)