

# CUMHURBAŞKANLIĞI HÜKÜMET SİSTEMİNDE İÇ DENETİM: SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

## (INTERNAL AUDIT IN PRESIDENTIAL GOVERNMENT SYSTEM: PROBLEMS and SOLUTIONS OFFERED)

Abdullah UZUN\* / Hasibe USTA \*\*

### ÖZ

İç denetim, Türkiye'de 2003 yılından itibaren kamu yönetiminde uygulanmaya başlanmış ancak karşılaşılan sorunlar nedeniyle kamuda hedeflenen etkinliğe kavuşamamıştır. 2017 yılında Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçildikten sonra da iç denetimin sorunlarına yönelik bugüne kadar somut bir düzenleme yapılmamıştır. Kamu yönetimi sisteminin sağlıklı işleyebilmesi için iç denetimin sorunlarının çözüme kavuşturulması ve iç denetimin etkinleştirilmesine yönelik adımlar atılması önem arz etmektedir. Bu çalışmada bazı ülkelerdeki iç denetim uygulamalarından ve Türkiye'de iç denetimin sorunlarına yönelik çeşitli çalışmalardan faydalanılarak Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Türkiye'deki mevcut iç

denetim sistemi incelenmiştir. Çalışma ile iç denetimin sorunlarına dikkat çekilmesi ve etkinliğinin artırılmasına yönelik çözüm önerileri geliştirilmesi amaçlanmıştır. Denetimle ilgili temel bir kanuni düzenleme yapılması, iç denetim-teftiş görev ve yetki ayrımlarının net olarak ortaya konulması, iç denetimin desteklenerek güçlendirilmesi, iç denetimin ve iç denetçi atamasının zorunlu hale getirilmesi şeklinde çözüm önerileri sunulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi, Denetim, İç Denetim, Kamu Yönetimi.

**JEL Kodları:** M42, H83

### ABSTRACT

*Internal audits have been applied in public administration in Turkey since 2003; however the targeted efficiency has not been achieved due to problems faced. Since moving into the Presidential Government System in 2017, any significant structural arrangements have not been established in respect of internal audit. Solving the problems of internal audit system and facilitating it has a significance to make public administration system process functional. This study tries to explain the current internal audit structure in the Presidential Government System in Turkey through reviewing the literature based on the problems of internal audits in Turkey as well as the internal audit practices in certain countries. The study aims to identify existing problems and*

*develop proposals for solutions to improve the internal audit system in Turkey. In this regard, several solutions were provided: Accomplishment of legal regulations regarding targeting internal audit, differentiating the job descriptions of internal audit and inspection, enhancing internal audit structure, and lastly making not only internal audit unit but also designation of internal auditors obligatory for the institutions.*

**Keywords:** Presidential Government System, Audit, Internal Audit, Public Administration.

**JEL Classification:** M42, H83

\* Doç. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, Kamu Yönetimi Bölümü, Trabzon, Orcid Id: 0000-0002-8657-4587, abduallahuzun@ktu.edu.tr

\*\* İç Denetçi, Kamu Yönetimi Doktora Öğrencisi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Trabzon, Orcid Id: 0000-0001-9004-5971, husta@ktu.edu.tr  
Yazı Gönderim Tarihi: 22.10.2020, Yazı Kabul Tarihi: 08.01.2021.

## 1. GİRİŞ

Kamu yönetiminde kamu hizmetlerinin hukuka uygun, keyfilikten uzak, kişi hak ve özgürlüklerini yönetime karşı koruyarak, etkin, verimli, ihtiyaçlara uygun yürütülmesini sağlamak için denetim yöntemlerinden faydalanılmaktadır. Denetimin olmadığı veya etkisiz kaldığı durumlarda kamu hizmetleri sağlıklı yürütülememekte, vatandaş memnuniyetsizliği ve yolsuzluk oluşabilmektedir.

2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile, kamu mali yönetiminin yapılandırılması yanı sıra aynı zamanda Türk denetim sisteminde de yeni bir yapılanmaya gidilmiş ve “iç denetim” ihdas edilmiştir (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu [KMYKK], 2003, madde 1). İç denetim, 5018 sayılı Kanun’un 63’üncü maddesinde: “kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanmıştır (KMYKK, 2003, madde 63). İç denetimin etkinliği, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasına katkı sağlayacak ve yönetiminin etkinliğini destekleyecektir. Ancak bugüne kadar iç denetim hedeflenen etkinlik düzeyine ulaşamamıştır ve iç denetimin çözüme kavuşturulması gereken birçok sorunu bulunmaktadır.

16 Nisan 2017 tarihli halkoylaması ile Türkiye’de Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmiştir. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmesinin en önemli nedenlerinden biri de kamu yönetimi sisteminin daha iyi çalışmasını sağlayacağı düşünülmesidir. Kamu yönetimi sisteminin sağlıklı işleyebilmesi için kamu yönetiminin ana fonksiyonlarından denetim fonksiyonunun ve özelde iç denetimin sorunlarının çözüme kavuşturulması ve iç denetimin etkinleştirilmesine yönelik adımlar atılması önemlidir.

Bu çalışmada, bazı ülkelerdeki iç denetim uygulamalarından ve Türkiye’de iç denetimin sorunlarına yönelik çeşitli çalışmalardan faydalanılarak Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Türkiye’deki mevcut

iç denetim sistemi incelenmiştir. Çalışma ile iç denetimin sorunlarına dikkat çekilmesi ve etkinliğinin artırılmasına yönelik çözüm önerileri geliştirilmesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda çalışmanın ilk bölümünde kamuda iç denetim olgusu ele alınmış ve daha sonra bazı ülkelerdeki iç denetim uygulamalarından bahsedilmiştir. İkinci kısımda Türkiye’de iç denetim sisteminin gelişimine ve Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemindeki uygulamalara değinilmiştir. Son kısımda ise Türkiye’deki iç denetim sisteminin sorunları irdelenmiş ve bu sorunlara yönelik çözüm önerileri sunulmuştur.

## 2. KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM OLGUSU

Kamu yönetimi, bütün bir toplumun iç içe girmiş ve çoğunlukla birbirleriyle çelişen sorunları arasında işleyen, kamu hizmetlerini yürüten idari mekanizmadır (Eryılmaz, 2012, s. 9). Devletin örgütsel yapısını ifade eder, devlet kurumları ile vatandaşlar arasındaki ilişkilerin nasıl olacağını belirler, kamu kurumlarının faaliyetlerini yerine getirirken uygulaması gereken kuralları ortaya koyar. Kamu yönetimi, en basit şekilde ifade etmek gerekirse, devlet tarafından sunulsun denilen hizmetleri sunan kamusal örgütlerdir (Şahin, 2011, s. 299).

Yetki ve güç kullanan, eylem ve tasarruflarda bulunan kamu görevi yapan veya kamu hizmeti sunan kurumların ve kişilerin yine bir güç tarafından üst irade ile sınırlandırılabilmesi veya onaylanabilmesini ifade etmek üzere denetim kavramı kullanılmaktadır (Avşar, 2012, s. 26). Denetim, kurumun varoluş amacına ve yasalara uygun bir şekilde çalışılıp çalışılmadığının incelenmesi olarak da tanımlanabilmektedir (Özden, 2005, s. 15). Kurumların; faaliyetlerinin hukuka uygunluğunu incelemek, açıkladıkları bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, yöneticilerinin kurumla çıkar ilişkisi içinde bulunanlara, topluma ve devlete hesap verme yükümlülüklerini sağlamak için tarafsız ve bağımsız kişi veya kurumlarca denetlenmeleri hukuk devletinde zorunludur (Apan, 2012, s. 18). Denetim, kamu yönetiminin en temel ve fakat en zor fonksiyonlarından (Eryılmaz, 2012, s. 378).

Tarafsız ve özerk yapılandırıldıkları ölçüde denetim birimlerinin etkinliği ve güvenilirliği artmakta, denetim faaliyeti amacına ulaşmaktadır. Kamu yönetiminin sağlıklı işleyişi için denetim gereklidir. Denetim, hesap verebilirliği, saydamlığı, iyi yönetimi, meşruluğu sağlayan en önemli araçlardan biri olup yönetim sürecinin bir parçasıdır. Kamu ve özel tüm kurumlar için hayati öneme sahiptir ve keyfiliği ve yolsuzluğu önlemede çok etkilidir. Gelecekteki hataları önleyici ve düzeltici bir fonksiyonu da vardır.

Kamu yönetiminin en temel fonksiyonlarından birisi olan denetim Türkiye’de yedi şekilde yapılabilmektedir. Bunlar; yasama organının denetimi (siyasi denetim), yürütme organının denetimi, yargı organının denetimi, basın denetimi, kamuoyu denetimi, uluslararası denetim ve ombudsmanlık denetimidir (Fendoğlu, 2016, ss. 17-18).

Yürütme organının denetimi olan idari denetim, idare tarafından yerine getirilen görevlerin ne şekilde ve hangi ölçüde yerine getirildiğinin araştırılarak tespitlerin raporlanmasıdır. İdarenin genel işleyişinde ortaya çıkan eksiklikler ve yanlış uygulamalar, söz konusu durumların nedenleri, idari denetim neticesinde anlaşılabilmesini, eksiklik ve aksaklıkları gidermek ve düzeltmek için önlem alınabilmesi imkanını sağlamaktadır (Tögel, 2016, s. 98).

**İdari denetim dörde ayrılabilir;** hiyerarşik denetim, vesayet denetimi, dış denetim ve iç denetim. İdari denetimin ilk akla gelen türü hiyerarşik denetim olup hiyerarşik organizasyonun gereği üstlerin astlar üzerindeki gözetim ve kontrol yetkilerini tanımlamaktadır. Her çalışan fiillerinden amirine karşı sorumlu olup hiyerarşik denetimin, kamu görevlilerinin keyfi hareketini engellemek, makamların kişisel çıkarlar için kullanımını önlemek, idari işlemlerde kamuoyunun beklenti ve eleştirilerinin dikkate alınmasını sağlamak gibi sayısı çoğaltılabilecek nedenleri bulunmaktadır (Köse, 2007, s.10).

Merkezi yönetimce, yerinden yönetim kuruluşlarının yasaların belirlediği konular ve sınırlar çerçevesinde denetlenmesine “vesayet denetimi” denilmektedir. Vesayet denetimi, “idarenin bütünlüğü ilkesi”nin bir sonucu ve yönetimin uyumlu çalışmasını sağlayan temel araç olup merkezi yönetim kuruluşlarıncaya yapılmaktadır (Eryılmaz, 2012, s. 388).

Dış denetim, idarenin kendi dışında bir yetkili organ tarafından denetlenmesidir. 5018 sayılı Kanun’da dış denetimin Sayıştay tarafından yapılacağı belirtilmiştir. Anayasada dış denetimle görevlendirilen başka bir kurum olan Devlet Denetleme Kurulu, kamuoyu ile ilgili önem arz eden konularda Cumhurbaşkanının isteği üzerine denetim yapmaktadır (Bozkurt, 2018, s. 10). Ayrıca Maliye Bakanlığı ve Sosyal Güvenlik Kurumu gibi bazı kamu kuruluşlarındaki denetim ve teftiş elemanları özel sektör denetimi, iç denetim, dış denetim olmak üzere üçlü denetim faaliyetinde bulunmaktadır (Bozkurt, 2018, s. 14).

Köse (2007, s. 15) iç denetimi, kurumun içinde belirli ölçüde bağımsızlığı olan kişi veya birimlerce icra edilen denetim olarak tanımlayıp iç denetimin amacını (Gündüz, 1974/ Aktaran: Köse, 2007, s.15); bağlı olunan kuruluşun hukuka uygun, verimli, zamanında ve rasyonel olarak amacına ulaşma derecesinin ve yöntemlerinin, fiil ve işlemlerinin uygun olma durumu ile bunların verimlilik, ekonomiklik, etkinlik ve hizmet kalitesini sağlama durumlarını araştırmak ve kontrolünü yapmak, sapmaları ortaya çıkarmak; çözüm önerileri sunmak; eğitim, haberleşme, merkez ve taşra arasında bağ oluşturmak, merkezin planlama ve düzenleme faaliyetlerine iştirak etme gibi hizmetlerin optimum şekilde yürütmesini desteklemek şeklinde belirtmiştir.

İç denetim, kurumlara değer katan, paydaşlara ve üst yönetime güvence sağlayan, danışmanlık hizmeti sunan, risk yönetiminin, kontrol sürecinin ve kurumsal yönetim sürecinin etkinlik durumunu değerlendiren ve geliştirilmesi yönünde öneriler sunan, belirli bir sistemi ve disiplini olan bağımsız ve objektif bir faaliyettir (Uzun, 2014, ss. 61-64). İç denetim, yönetsel hesap verebilirliği, örgüte ait riskleri, iç kontrolleri, yol ve yöntemleri izleme aracı olarak yirminci yüzyılda bir denetim dalı olarak gelişmiştir (O’Regan, 2004, s. 147). Dünyada, denetim anlayışındaki değişim ilk olarak özel sektörde görülmüş, 1941 yılında Amerika Birleşik Devletleri (ABD)’nde Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) kurularak iç denetimin standartlarını ve etik ilkelerini belirlemiş, iç denetimi evrensel standartlar kapsamında sistemli bir denetim fikrine yönlendirmiştir (Sezen, 2009, s. 26).

Kâr amacıyla olmayan kamu sektöründeysen kamu kaynaklarının etkin, ekonomik, verimli kullanımı

amacıyla mali alanda şeffaflık, hesap verebilir olma, stratejik planlamada bulunma ve performans temelli bütçeleme anlayışına geçme biçiminde bir değişim söz konusu olmuştur (Sezen, 2009, s. 26). Türk Kamu Yönetimine iç denetim, 2003 tarih ve 5018 sayılı KM-YKK ile getirilmiştir. 5018 sayılı Kanunun 65 inci maddesine dayanılarak hazırlanan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (İDÇUEHY)'in 5'nci maddesinde iç denetim faaliyetinin amacı şu şekilde tanımlanmıştır (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik [İDÇUEHY], 2006: madde 5):

“İç denetim faaliyeti; kamu idarelerinin faaliyetlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını; bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı amaçlar. İç denetim faaliyeti sonucunda, kamu idarelerinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgariye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunulur. İç denetim, nesnel güvence sağlamanın yanında, özellikle risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirmede idarelere yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti sağlar. Danışmanlık hizmeti, idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasıdır”.

### 3. FARKLI ÜLKELERDE İÇ DENETİM UYGULAMALARI

İç denetim birçok ülkenin kamu yönetiminde gittikçe önem kazanmakta, merkezi idareyle bağlantıları açısından merkezi, adem-i merkezi ve karma modeller olarak ülkeden ülkeye değişmektedir (Baykara, 2014, s. 42). Merkeziyetçi anlayışa sahip modelde, iç denetim genel olarak Maliye Bakanlığına bağlı olup

denetim faaliyeti mali denetim şeklinde yapılmakta, adem-i merkeziyetçi anlayışa sahip modelde ise iç denetim yönetimin sorumluluğunda ilgili kurumların içinde yapılmış ve kamu kaynaklarının kullanım sorumluluğu yönetime aittir (Baykara, 2014, s. 47).

Çalışmanın bu bölümünde, Türkiye gibi üniter devlet yapısında olan ve yarı başkanlık sistemi uygulanan, aynı zamanda Kıta Avrupası Denetim Sistemi (merkeziyetçi) anlayışına sahip Fransa ve Portekiz ile tam başkanlık sistemi uygulanan, federal devlet yapısında olan ve Anglo-Sakson Denetim Sistemi (adem-i merkeziyetçi) anlayışına sahip ABD kamu yönetimi iç denetim sistemleri kısaca incelenecektir.

#### 3.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde İç Denetim

ABD, adem-i merkeziyetçi anlayışı benimsemiş olup 1978 tarihli Genel Teftiş Kanunu sonrasında, hazine bakanlığı ile kurumların tamamına yakınında, genel müfettişlik kurulmuştur (Baykara, 2014, s. 48). İç-dış denetim sınıflaması bakımından Genel Müfettişlik Kurumu hem iç hem de dış denetim yapan bir denetim birimi olarak raporlarını hem denetlenen kurum dışındaki bir organa (Kongre) hem de denetlenen idarenin üst yönetimine vermekte ve bu çifte raporlama, genel müfettişlikleri özgün kılmakta ve ilgili idare karşısında oldukça güçlendirmektedir (Avcı, 2016, s. 188).

Genel müfettişlik, hazine bakanlığında, denetim bürosu ve soruşturma bürosu olmak üzere iki bölüme ayrılmış, genel müfettişin kurumun üst yöneticisine direkt ulaşabilmesi sağlanmış ve üst yöneticinin genel müfettişin gerekli gördüğü denetimleri yapmasını engellemesi yasaklanmıştır (Baykara, 2014, s. 48). Genel müfettişin raporlarını doğrudan kurumun üst yöneticisine sunması ve denetim çalışmaları konusunda da Kongre'nin bilgilendirilmesi iç denetimin adem-i merkezi yönünü göstermektedir (Baykara, 2014, s. 48).

Genel müfettişlikler hangi konuda ve ne kadar süre ile teftiş, denetim veya soruşturma yapacaklarını kendileri belirlemekte, bu hususta idari herhangi bir merciden onay almamakta; istisnai hâller dışında ilgili idare bu denetim faaliyetlerini durdurma, geciktirme veya engelleme yetkisine sahip bulunmamakta, genel



müfettişlikler ilgili idarelerden bağımsız olarak kendi personeli istihdam etme yetkisine sahip oldukları gibi, kendilerine ait ödenekleri olması bütçe yönünden de bağımsızlığı getirmektedir. (Avcı, 2016, 190). ABD’de bütün genel müfettişlerin üyesi olduğu, mesleki standartlar belirleme, meslek mensuplarının profesyonel yetkinliklerini koruma ve muhafaza etme, genel müfettiş atamalarında yetkili mercilere tavsiyelerde bulunma ve talep hâlinde buna ilişkin rapor hazırlama gibi fonksiyonlar ifa eden bir çatı kuruluşu da bulunmaktadır (Avcı, 2016, s. 192). ABD federal genel müfettişlik sisteminde denetim ve teftiş raporlarının halka açıklığını sağlamaya yönelik düzenlemeler yer almakta ve Amerikan federal mevzuatında gerek kamu görevlilerinin gerekse sivil vatandaşların kamu iş ve hizmetleri ile ilgili ihbarda bulunmalarını teşvik edici düzenlemeler bulunmakta, genel müfettişlikler her altı ayda bir yarıyıl raporu yayınlayarak faaliyetlerini Kongre’ye ve kamuoyuna raporlamakta; bu raporlarında yaptıkları çalışmaların maliyetleri ve bu çalışmalar sonucunda kamuya nasıl bir kazanç sağladıklarını da bildirmektedir (Avcı, 2016, ss. 194-195).

### 3.2. Fransa’da İç Denetim

Fransa’nın, kamu yönetiminde köklü bir geleneği vardır ve Türkiye gibi pek çok ülkenin kamu yönetimine model oluşturmuştur (Özen v.dğr., 2015, s. 3). Fransa’da iç denetim merkezi anlayışta olup Genel Maliye Müfettişi, Maliye Bakanlığının iç denetçisi olarak çalışmasının yanı sıra, devletteki tüm birimlerin denetimini yapmaktadır (Özen v.dğr., 2015, s. 4).

Fransa’daki kamu idarelerinde salt ‘iç denetçi’ kadro ve unvanı bulunmamakta, iç denetim bir misyon olarak ‘müfettiş’ unvanlı denetçilerce icra edilmektedir (Baykara, 2014, s. 47). Kamu idarelerindeki müfettişlerin görevleri çalıştıkları kurumun faaliyet ve işlemleri ile mali hususların denetimini de içermekte ve iç denetim de bunların kapsamında yapılmaktadır (Baykara, 2014, s. 47).

### 3.3. Portekiz’de İç Denetim

Portekiz’de mali kontrol sistemi iç ve dış kontrolden oluşmakta, iç mali kontrol, kurumun kendi içinde

değil Fransa’da olduğu gibi Maliye Bakanlığı personeline yürütülmekte, dış kontrol politik olarak ulusal mecliste, yargısal olarak da Sayıştay’da gerçekleştirilmektedir (Baykara, 2014, s. 49).

Portekiz’in Maliye Bakanlığı içerisinde Genel Mali Teftiş Birimine (General Inspection of Finance Department) dayalı yürütülen geleneksel mali teftiş sistemi bulunmakta olup Portekiz hükümeti bütçe reformu çerçevesinde, iç denetimi kabul ederek ve mali teftişin rolünü revize ederek Kamu İç Mali Kontrol düzenlemelerinde reform yapmaya karar vermiştir (Yurdakul, 2014, s. 560). İç denetim sistemi ile ilgili 166/98 sayılı Kanunda Genel Mali Teftiş Birimi koordinasyon ve ağ oluşturan stratejik bir birim olarak tanımlanmış, Maliye Bakanlığı İç Denetim Birimi yöneticisinin başkanlık ettiği, diğer 15 harcamacı bakanlığın iç denetim birim yöneticilerinin üye olduğu İç Denetim Koordinasyon Kurulu oluşturulmuş, Genel Mali Teftiş Birimince oluşturulan eylem gücü tarafından tüm bakanlıklarla görüşmeler gerçekleştirilmiş, bakanlıklar tarafından kabul edilen teftiş ile iç denetim teknikleri arasındaki farklılıkların anlaşılması ve iç denetim standartları ile uyumlu iç denetim faaliyetinin yürütüldüğü alanların belirlenmesi amaçlarıyla; mevcut olan az sayıda iç denetim birimi tarafından oluşturulan raporlarla geleneksel teftiş birimlerinin raporları gözden geçirilmiş, bu değerlendirmenin ardından, “Beyaz Kitap – Kamu Sektöründe İç Denetim adlı rapor yayınlanmış; Beyaz Alan (hiç iç denetim birimi bulunmayan), Gri Alan (düşük kapasiteli iç denetim birimleri, çok gelişmemiş, ancak Merkezi Uyumlaştırma Birimi ile birlikte çalışarak iç denetimi geliştirebilecek az sayıda da olsa personele sahip) ve Yeşil Alan (farklı seviyelerde/profesyonelliklerde de olsa iç denetim kavramının ve fonksiyonunun bilindiği ve zaten işlemekte olduğu) şeklinde tüm bakanlıklar üç farklı alanda gruplandırılmıştır (Yurdakul, 2014, s. 561). İç denetim fonksiyonunu kamu sektöründe güçlendirmek için, farklı bakanlıklarda tespit edilen problemlerin düzgün bir şekilde ele alınabilmesi için özel bir “eğitmenlik/koçluk yaklaşımı geliştirilmiş, her bir iç denetim birimine o birimin kendi özel durumu ve ihtiyaçları doğrultusunda destek verilmesinin sağlanması ve problemlerini çözmek amacıyla hem hızlı, hem de pragmatik bir şekilde müdahale edebilen çok etkin, profesyonel ve tecrü-

beli bir koordinasyon yapısı oluşturulmuş, iç denetim fonksiyonunun önemine ilişkin yönetim farkındalığının artırılması ve iç denetimi güçlendirme adımları atılmıştır (Yurdakul, 2014, ss. 561-562).

Portekiz'de Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları esas alınarak iç denetim faaliyetinde bulunmaktadır ancak iç denetimin mevzuatla düzenlenmemesi nedeniyle iç denetçilerin iç denetim harici görev yapmaları, yetki, görev ve sorumluluklarının net olmaması, bağımsızlıklarının zedelenmesi riskini de beraberinde getirmektedir (Usta, 2018, s. 98).

#### 4. TÜRKİYE'DE KAMU İÇ DENETİM UYGULAMASI

Türkiye'de 5018 sayılı KMYKK'nun 2003 yılında kabulü sonrasında kamu mali yönetim sisteminin bir unsuru olarak kamu yönetimine giren iç denetim sistemi, 2006 yılından itibaren fiilen uygulanmaya başlamıştır. Bu bölümde, iç denetim sisteminin Türkiye'de uygulamaya geçiş süreci, yeni yönetim modelindeki yeri, karşılaşılan başlıca sorunlar ve çözüm önerileri aşağıdaki başlıklar altında ele alınmaktadır.

##### 4.1. Türkiye'de İç Denetimin Gelişimi

Kamu yönetiminde yaşanan değişimler sonucu stratejik açık, bütçe açığı, performans açığı ve güven açığı oluşmuş ve bu durum kamu yönetiminde yeniden yapılanmayı gerekli kılmıştır (Bilge, 2014, s. 27). Bu açıklara; siyasi istikrarsızlıklar, koalisyonlar, kamuda denetim sisteminin etkisizleşmesi, israf ve yolsuzluklar, Avrupa Birliğine tam üyelik gayretleri ve kamu maliyesinde yaşanan krizlerin eklenmesi de değişim yönünde baskı oluşturmuştur (Bilge, 2014, s. 27).

Merkezi idareyi yeniden yapılandırıp merkezi ve mahalli idareler arasındaki görev, yetki ve sorumlulukları belirleyen, kamu hizmetlerine ilişkin ana ilke ve usulleri düzenleyerek katılımcı, şeffaf, insan hak ve özgürlüklerini temel alan kamu yönetimi anlayışını benimseyen, kamu idarelerinin teşkilatlarında teftiş kurullarına yer vermeyerek denetimin "iç denetim

elemanları" tarafından yapılmasını öngören 2003 tarihli ve 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun, Türkiye Büyük Millet Meclisinde kabul edilerek yasalassa da Cumhurbaşkanınca geri gönderildiğinden kadük kalmıştır (Saygın ve Yamak, 2018, s. 7).

Dünyada kamu yönetiminde yaşanan gelişmeler Türkiye'yi de etkilemiştir. 1927 yılında uygulanmaya başlanan ve 2003 yılında yürürlükten kaldırılan Muhasebe-i Umumiye Kanununun yerine, kamu kaynaklarının ekonomik, etkili, verimli elde edilmesini ve kullanılmasını, malî saydamlığı ve hesap verebilirliği sağlamayı amaç edinen 5018 sayılı KMYKK getirilmiştir. Osmanlı İmparatorluğundan devralınan teftiş kurulu modeli 1923-2004 dönemi içerisinde geliştirilerek uygulanmasına rağmen teftiş kurulu modelinin yönetsel denetim sisteminde temel olduğu dönem 5018 sayılı KMYKK ile bitmiştir (Orkun v.dğr., 2016, s. 115). 5018 sayılı KMYKK'nun 2003 yılında kabulü ile Türk denetim sisteminde, Avrupa Birliği tarafından üyelik müzakerelerini sürdürenlerce benimsenmesi istenen Anglo-Sakson denetim anlayışına geçilmiş, üst yöneticiye geniş hareket sahası tanınarak üst yöneticilere bağımlı hale getirilme şeklinde kurgulanan "iç denetim" ile "dış denetim" olmak üzere 2 tür denetim öngörülmüştür (Apan, 2012, s. 19). 5018 sayılı Kanunla, iç denetimin iç denetçiler tarafından ve dış denetimin Sayıştay tarafından yapılacağı belirlenmiştir. Sayıştay, aynı zamanda bağımsız dış kamu denetim birimi niteliğiyle, uluslararası standartlara sahip hem anayasal yüksek denetim kurumu, hem de kesin hüküm vasfındaki kararlarıyla yüksek mali yargı niteliğindedir (Akyel, 2010, s. 17).

5018 sayılı KMYKK'da 63'üncü maddeden başlayarak 67'nci madde dahil iç denetimle ilgili hususlara yer verilmiş, iç denetimin tanımı, iç denetçinin görevleri, nitelikleri, atanması ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) kuruluşu ve görevleri düzenlenmiştir. KMYKK'nun 63'üncü maddesinde iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır. Bu faaliyetlerin idarelerin

yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirileceği ifade edilmiştir. Mali ve mali olmayan tüm alanları kapsayan iç denetimin; uygunluk denetimi, sistem denetimi, performans denetimi, mali denetim ve bilgi teknolojileri denetim türlerinden oluştuğu belirtilmiştir.

KMYKK ile Maliye Bakanlığı'nın ve Sayıştay'ın harcamaya öncesi kontrol ve vize işlemleri kaldırılmış ve ön mali kontrol sorumluluğu ilgili idarelere devredilerek Türkiye'deki iç denetim sisteminde adem-i merkeziyetçi modele geçilmiştir (Baykara, 2014, s. 56).

#### 4.2. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde İç Denetimin Yeri

16 Nisan 2017 tarihli halk oylaması ile kabul edilen Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ile 1982 tarih ve 2109 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 8'inci maddesi değiştirilmiş, yürütme yetkisi sadece Cumhurbaşkanına verilmiştir. 1982 tarihli Anayasanın 104'üncü maddesi ile (1982, madde 104): “Cumhurbaşkanı üst kademe kamu yöneticilerini atar, görevlerine son verir ve bunların atanmalarına ilişkin usul ve esasları Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenler” hükmü getirilerek yürütmenin icraatlarının hızlandırılması amaçlanmıştır. Başbakanlık ve Bakanlar Kurulunun kaldırılmasının, sistemi hızlandıracağı, hızlı karar almaya yardım edeceği, sistemin daha iyi işlemlerini sağlayacağı, bürokrasinin, sistemin hızını düşüremeyeceği, bununla birlikte, isabetli ve yerinde karar alınabilecek mekanizmaların çalıştırılabileceği düşünülmüştür (Fendoğlu, 2016, s. 27). Cumhurbaşkanlığı organizasyon şemasında denetim birimi olarak Devlet Denetleme Kurulu yer almaktadır. Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminde Cumhurbaşkanlığına bağlanan Devlet Denetleme Kurulu, her türlü inceleme, araştırma, denetleme yapabilirken, Kurula idari soruşturma yapma yetkisi de tanınmış, bütün kamu kurumlarında ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, vakıf, dernek, kooperatif, kamu iktisadi teşebbüsleri gibi birçok kurumda her çeşit

inceleme, araştırma, soruşturma ve teftiş yapma görevine ek olarak teftişin etkin bir şekilde yürütülmesi hususunda genel prensipleri belirleme yetkisi de verilmiştir (Tögel, 2016, ss. 101-105).

2019 yılı Ağustos ayında Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğü kurularak, mali yönetim ile iç kontrol alanlarında standartlar ve yöntemler belirlemek, uygulamaları uyumlaştırmak, bilgi paylaşımı için yönetim bilgi sistemleri oluşturmak, kamu idarelerine eğitim ve rehberlik etmek, uygulamalarını takip etmek, değerlendirmek, kurumsal rapor ve konsolide rapor düzenlemek ve öneri geliştirmek görevleri bu genel müdürlüğe verilmiştir (Yılmaz & Yıldız, 2019, s. 236).

KMYKK'da iç denetimin koordinasyonu ile görevlendirilen İDKK'nın görevleri kanununun 67'nci maddesinde; iç denetime ilişkin standartları, etik kuralları belirleme, kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliği yapma, iç denetçilerin eğitim programlarını düzenleme, iç denetçilerin atanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme, kalite güvence geliştirme programı düzenleyerek iç denetim birimlerini kalite güvence geliştirme programı kapsamında değerlendirme, denetim rehberlerini hazırlama ve önerilerde bulunma v.dğr. şeklinde sayılmıştır. (KMYKK, 2003, madde 67).

İDKK'nun yayınladığı 2017 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporuna göre kamu idarelerine ihdas edilen iç denetçi kadrolarının % 43'ünde fiilen iç denetçi çalıştırılmakta ve 2017 yıl sonunda 256 kamu idaresinde 896 iç denetçi fiilen görev yapmaktadır (İDKK, 2018). İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 31.12.2019 tarihi itibarı ile 2058 Kamu İç Denetçisi kadrosunun mevcut olduğunu, bunun 872'sinin dolu, 1186'sının boş olduğunu web sitesinden duyurmuştur. İç denetçi kadrolarının doluluk oranı % 42'dir ve fiilen çalışan kamu iç denetçi sayısı azalmaktadır (HMB, 2020). KMYKK 63. maddesinde iç denetimin kurumun üst düzey yöneticilerinin takdirine bırakılarak iç denetçi atamasının zorunlu tutulmaması (Odabas & Aydın, 2016, s.9) iç denetçi kadro doluluk oranındaki düşüklüğün en önemli etkenidir. Onbirinci Kalkınma Planında 793 numaralı hedef olarak “Kamu idarelerinde iç kontrol sistemleri ve iç denetim uygulamalarının etkinliği güçlendirilecektir” hedefinin yer alması iç

denetim adına olumlu bir gelişme olarak değerlendirilmektedir (CSGB, 2020).

Türk kamu yönetimi mevcut yapısında; Cumhurbaşkanlığı, TBMM ve Yüksek Yargı Kurumları, İl Özel İdareleri ve Üniversitelerin teşkilatlarında teftiş kurulu bulunmamakta sadece iç denetim birimleri bulunmakta, Bakanlıklar, Büyükşehir Belediyeleri ile Bağlı Belediyeler, İl Belediyeleri, Büyükşehirin İlçe Belediyeleri ve Diğer Hizmet Yönünden Yerinden Yönetim Kurumlarında iç denetim birimleri ve teftiş kurulları birlikte bulunmaktadır (Saygın & Yamak, 2018, s. 8). İç denetim birimleri ve teftiş kurulları yetki alanları itibarı ile ayrıldığında, iç denetim birimlerinin yetki alanı kurum içi iş süreçlerinin denetimi ve güvence, danışmanlık (inceleme, araştırma) iken teftiş kurullarının bu alanlara ilaveten kurum içindeki idari soruşturma, diğer soruşturmalar, kurum dışındaki müşteri, mükellef ve vesayet denetimi de yetki alanı içinde yer almaktadır (Saygın & Yamak, 2018, s. 10).

### 4.3. Türkiye’de İç Denetimin Sorunları

Türk kamu yönetimi denetim sisteminde, her birimin kendilerine ait tüzüklerinin, yönetmeliklerinin ve yönergelerinin olduğu, denetimin ilkelerini, usullerini ve standartlarını belirleyen temel bir mevzuatın olmadığı, uygulamalarda farklılıklar, koordinasyon eksikliği, etkinlikten uzaklık gibi pek çok sorunla karşılaştığı bilinmektedir (Apan, 2012, s. 17). KMYKK ile kamudaki denetimin yapısı ve metodolojisi esaslı bir şekilde değiştirilmiştir ancak bu yapının Türk kamu yönetimi anlayışı ile uyumlu olmadığına dair eleştiriler yapılmaktadır (Bilge, 2014, s. 28).

Türkiye’de kamu sektöründe iç denetim, 2003 yılında ihdas edilmesine rağmen, bugün hala olması gereken seviyeye gelememiştir. Bazı kurumlarda iç denetçilerin dirençle karşılaştığı, bir kısım kurumlarda iç denetim plan ve programlarını üst yöneticinin onaylamadığı için iç denetim yapılamadığı, bazı kurumlarda ise iç denetim-teftiş çatışması yaşandığı bilinmektedir. Bazı kurumlara iç denetçi kadrosu ihdas edilmesine rağmen iç denetçi atamasının yapılmadığı ya da iç denetçi kadro doluluk oranının oldukça düşük olduğu gözlemlenmektedir. KMYKK’da, iç denetçilerin

eğitim programlarını düzenlemekle görevlendirilen İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2016 yılından sonra görevdeki iç denetçilere yönelik eğitim programı düzenlenmemiş olup, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun konumu ve etkinliği de süreçte tartışılmaya başlanmıştır.

Türk kamu yönetiminde iç denetimin, nesnel zemini oluşturan ölçülebilir kamu yönetiminin yapılandırılmamış olması ve iç denetim ile kamu yönetiminin yönetsel yapısı arasında uyumsuzluklar bulunması, iç denetimin doğru kavranılamaması ve öneminin algılanamaması, üst yönetimin iç denetime gereken desteği vermemesi, iç denetimin farkındalığını sağlayacak faaliyetlerdeki yetersizlik, kurum içindeki direnç ve önyargıların giderilmemesi, İDKK’nın sistemdeki mevcut konumunu koruması, iç denetimin gelişimini ve yaygınlaşmasını engelleyen en temel kısıtlar olarak tespit edilmiştir (Bilge, 2014, s. 51).

Gönülaçar (2018, s. 19)’a göre kamuda etkili bir iç denetim için minimum şartlar şunlardır: Kurumlarının teşkilat kanunlarında yer verilmek; Bakanlık Müşavirliği pozisyonuna düşürülmemek; yasal ve mesleki güvenceye ve nitelikli insan kaynağına sahip olmak ve en öncelikli olarak fonksiyonel bağımsızlığını korumaktır. Ayrıca bütçesi, örgütü, yöneticisi olan ve statü itibarıyla kendini boşlukta hissetmeyen iç denetimin başarısından kuşku duyulmamalıdır.

Gürdal-Çıplak (2010, s. 78) tarafından yapılan çalışmada, iç denetim sisteminin tüm taraf ve işlevleri ile uygulama düzeyi ve iç denetçiler tarafından algılanma şekli, iç denetim faaliyetlerinin kamu sektöründe hangi aşamada olduğu, genel olarak iç denetim sistemi ve birimlerinin varlık kazanıp kazanmadığı, iç denetim sistemindeki sorunların tespit edilmesi amaçlanmış ve öneriler getirilmiştir. İç denetimin etkinleştirilmesine yönelik önerilerin yanı sıra kısmen de olsa denetim birimleri arasında sorunlar yaşandığı belirtilerek, kanuni düzenlemeler ile denetim birimleri arasındaki görev ve yetki belirsizliklerinin giderilmesi, iş birliği ve dayanışmanın sağlanması, iç denetim birimleriyle Sayıştay arasında dayanışma, işbirliği ve güvenin oluşturulması, denetimlerdeki tekrarın önlenmesi, etkin denetim için eşgüdüm sağlanması gerektiği belirtilmiştir.



Karcıoğlu ve Kurnaz (2017, ss. 67-88) tarafından yapılan çalışmada; 1996 yılında 592 iç denetçiye anket uygulanmış ve alınan cevapların değerlendirilmesi neticesinde: iç denetimde bağımsızlığın sağlanması hususunda kısmen de olsa olumlu gelişme sağlanmasına rağmen fonksiyonel bağımsızlığın sağlanabilmesi için kurumların teşkilat kanunlarında iç denetim birimlerine de yer verilmesi gerektiği, KMYKK'nun 64'üncü maddesinde öngörülenin aksine, üst yönetici ve iç denetim birim başkanı arasında gerekli iletişimin olmadığı, iç denetim, teftiş kurulları ve diğer denetim birimleri arasındaki görev ve yetki belirsizliğinin giderilmesi gerektiği, iç denetçilerin görev kapsamı dışındaki işleri yaptıkları, İDKK'nın kurumsal kapasitesinin ve idari yapısının, iç denetimin gelişimine uygun ortam hazırlamadığı, İDKK'nın ayrı tüzel kişiliğinin olması ve İDKK üyelerinin tüm çalışma zamanlarını iç denetimin gelişimine kullanmaları gerektiği, iç denetim birimlerindeki iç denetçilerin denetim faaliyetlerini başarıyla yürütebilmesi için gerekli yeteneğe ve tecrübeye sahip oldukları ancak birimlerde yeterli sayıda iç denetçi olmadığı, iç denetçilerin özlük haklarındaki sorunların çözüme kavuşturulması gerektiği ve iç denetim ile dış denetim arasında yeterli eşgüdüm sağlanamadığı sonuçlarına ulaşılmıştır.

Bayrakçı ve Demirel (2017, ss. 52-60) çalışmalarında, 2016 yılında üniversitelerde çalışan 31 iç denetçiye uyguladıkları anket cevaplarını değerlendirmeleri neticesinde: üniversitelerde idari ve akademik kadro ayrışması, kurum çalışanlarının iç denetim sistemini benimsememesi, üst yöneticinin iç denetimi desteklememesi hususlarının iç denetimi olumsuz etkilediği ve üniversitelerde iç denetim farkındalığının diğer idarelere nazaran düşük olduğu, üniversitelerde iç denetçi kadrolarının büyük oranda boş olduğu, İDKK ile iç denetim birimleri arasındaki ilişkinin zayıf olduğu, iç denetçilerin üst yönetici yerine direkt İDKK tarafından atanması kanaatine iç denetçilerin çoğunluğunun sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Bilge ve Daşkaya (2015, ss. 108-133) tarafından yapılan çalışmada, mahalli idare birimlerinde çalışan 82 iç denetçiye anket uygulanmış ve gelen cevapların değerlendirilmesi neticesinde: iç denetçilerin çoğunluğunun iç denetimin kurumda güvence ve danışmanlık yaptığına ve denetimin yolsuzlukları ve suiistimalle-

ri önlemede caydırıcı olduğuna inandığı, İDKK'nın, sistemdeki yeri ve rolünün etkin bir iç denetim için yeterli olmadığı, iç denetçilerin üst yöneticilere ulaşmada sıkıntı yaşadığı ve yeterince destek alamadığı, iç denetçilerin yönetime çözülmesi değerlendirilen sorunları getirerek çözümü için yöneticiyi zorlamasının üst seviye yöneticilerin denetimi kendilerine engel olarak görmelerine sebep olduğu, iç denetim metotlarının sadeleştirilmesinin ve teknolojiden faydalanma ihtiyacının iç denetçilerce net bir şekilde ortaya konulduğu tespitlerinde bulunulmuş; iç denetimin etkinliğini arttırmak için İDKK'nın idari kapasitesinin kuvvetlendirilmesi, iç denetçi ataması yapılmayan birimlere atama yapılması, iç denetçilerin performanslarının değerlendirilmeye tabi tutulması, iç denetim ile ilgili farkındalıkların artırılması, iç denetçilerin eğitimleri hususunda çalıştıkları kurum yönetimi ve İDKK tarafından desteklenmesi, iç denetim ve teftiş ayrımı ivedilikle kesinleştirilerek denetim ve yetki karmaşasına son verilmesi, denetim metodolojisinin basitleştirilmesi, denetim süreçlerinde teknoloji kullanımına daha çok yer verilmesi, iç denetçilerin vasıflarını arttırmak amacıyla akademik çalışması olanlarla iş birliğine gidilmesi önerileri getirilmiştir.

Yeltekin (2018, s. 100) *yüksek lisans tezinde*; üst yöneticilerin, mevzuata uygun hazırlanan iç denetim birimi plan ve programlarını onaylamamaları durumunda, güncel mevzuatta herhangi bir yaptırımın bulunmadığını ifade ederek Kamu İç Denetim Genel Tebliği'nin 5. maddesindeki mevzuata uygun hazırlanan iç denetim plan ve programının Aralık ayı sonuna kadar üst yönetici tarafından onaylanmaması halinde onaylanmış kabul edileceği ve uygulamaya konulacağı hükmünün uygulanabilir olmadığını belirtmiştir.

TODAİE tarafından yürütülen, teftiş ve iç denetime ilişkin araştırma projesi sonucunda: teftiş birimlerinde rapor çeşitliliği ve karmaşa olduğu, belli standartların bulunmadığı, kamu merkez teşkilatlarında çoğunlukla teftiş yapılmadığı, teftişin taşra odaklı ve soruşturma ağırlıklı yürütüldüğü, ayrıca araştırma, görüş sunma, rehberlik ve danışmanlık çalışmalarının da taşra odaklı yapıldığı, halihazır idari yapı ile iç denetim arasında uyumsuzluk bulunduğu, iç denetimin istenilen düzeye gelemediği ve yapılan iç denetim sayısının düşük olduğu, iç denetimin teftişin aksine merkez

teşkilatı eksenli yapıldığı, teftişin yalnızca mevzuata uygunluk yönünden yapılması durumunun yetersizlik olarak değerlendirildiği, ceza odaklı denetimlerin hataları önlemede yeterli olmadığı, teftiş ve iç denetim sürecinde çalışanların görüşlerine gerektiği kadar başvurulmadığı, piyasa ve sektör denetimlerinin etkin bir biçimde yapılamadığı ve raporların takibinin yeterli olmadığı gibi problemler saptanmıştır. Çözüm önerisi olarak: piyasa ve sektör denetimlerinin bu alanlarda uzman ve yarı-bağımsız ayrı birimler veya kurullarca yerine getirilmesi ve teftiş kurullarının bu alanlardaki görev ve yetkilerinin kaldırılması, denetim süreçlerine kamu çalışanlarının aktif katılımı sağlanarak, teftiş ve denetim birimlerinin birlikte dönüştürülmesi ve yeniden yapılandırılması gerektiği belirtilmiştir (Orkun v.dğr., 2016, ss.120-121).

Saygın ve Yamak (2018, ss. 5-18) tarafından yapılan çalışmada; idarenin parçası, yönetime yardımcı, sınırları ve standartları olan, paydaşlarını önemseyen, uzmanlaşma ve mesleki gelişimi önceleyen, idare ile uyum içerisinde çalışan yapıcı denetim algısı ile yönetimden ayrı, alanını ve gücünü artırmaya çalışan, paydaşları dışlayan, uzmanlaşma ve mesleki gelişmeye kapalı, idarenin karşısında ve idarenin işini güçleştiren, siyasetle uyumsuz, kendi iç sorunlarına odaklanan yıkıcı denetim algısı değerlendirilerek bazı önerilerde bulunulmuştur: Denetimin tematik /işlevsel bir üst norm ile düzenlenerek uygulama safhasına aktarılması ile etkin yürütülmesini gözetecek ve koordine edecek bir üst kurul teşkilatlandırılması, idari denetim faaliyetinin denetim/güvence, danışmanlık/rehberlik bölümlerinin iç denetim birimlerine verilmesi, teftiş kurullarının kurum içinde idari ve diğer soruşturma işleri ile kurum dışındaki denetimlere odaklanmalarının daha yararlı ve etkili olacağı şeklinde görüşler sunulmuştur.

Bozkurt (2018, s. 23) tarafından yapılan çalışmada, etkin stratejik yönetimin nasıl bir iç denetim sistemi gerektirdiği tartışılarak iç denetimin sıkıntılarına yer verilmiş ve Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde iç denetim modeli ile ilgili önerilerde bulunulmuştur. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ile hükümetin etkinliğinin amaçlandığı ve bu amaç doğrultusunda kamu kurumlarının yapılandırılarak yeni sisteme uyarlanması, denetim modelinin de yeni yapıya

uyumlu, örgütsel ve fonksiyonel karmaşıklığın sadeleştirildiği bir yapıya kavuşturulması, bu amaçla kamudaki teftiş ve iç denetim birimlerinin öncelikle birleştirilmesi ancak iki farklı denetim birimi kararı verilirse de teftiş ve iç denetim görevlerinin açıkça belirlenerek denetimde tekrar ve boşluk oluşmasının engellenmesi önerilmiştir. Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminde denetimin üst çatısının Sayıştay ve Devlet Denetleme Kurulu ile sağlanması, İDKK'nun Maliye Bakanlığı yerine Devlet Denetleme Kurulu ile ilişkilendirilmesi, iç denetim ve dış denetiminin birbirlerinden daha fazla faydalanması üzerinde durularak stratejik yönetimde iç denetimin etkinliğini artıran bir model oluşturulması gerektiği belirtilmiştir.

Apan (2012, s. 26-27) tarafından yapılan çalışmada, Türkiye'de ABD örneğinden faydalanılarak denetim birimi başkanlarının üye olduğu, danışma ve koordinasyon amaçlı, özerk bir kurul şeklinde Denetim Koordinasyon Üst Kurulu kurulmasını, ya da iç denetim birimi başkanları yerine her bakanlığı temsilen ilgili bakan tarafından belirlenen tek bir kurul başkanının kurula üye olmasını, ayrıca Sayıştay, Devlet Denetleme Kurulu, Etik Kurulu ve İDKK'nun da genel kurulda gözlemci bulundurmasını, soruşturma, inceleme, araştırma, eğitim, yolsuzluk, kayıt dışılık, insan hakları gibi belirlenecek alanlarda kurul bünyesinde komiteler kurulmasını ve önceki yıla ait raporlama yapılarak denetim faaliyetlerinin kamuoyuna açıklanmasını önermiştir.

#### 4.4. İç Denetimin Sorunlarına Yönelik Çözüm Önerileri

Yukarıda yer verilen örnek çalışmalarda bir yandan Türkiye'de iç denetimin sorunları ortaya konulurken diğer yandan çözüm önerileri sunulmuştur. Bu çalışmalarla birlikte farklı ülke iç denetim uygulamalarından ve iç denetimle ilgili tespitlerden faydalanılarak Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde iç denetimin sorunları ve sorunlara yönelik çözüm önerileri aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir.

##### 4.4.1. İç Denetim-Teftiş Ayrımının Yapılması

Ölçülebilir kamu yönetiminin yapılandırılmamış olması nedeniyle iç denetim sistemi ile kamu yönetiminin yönetsel örgütlenmesi arasında uyumsuzluklar bu-

lunması (Bilge, 2014, s. 51), Türk kamu yönetimi denetim sisteminde, denetim standartlarını, ilkelerini, usullerini belirleyen temel mevzuatın bulunmaması (Apan, 2012, s. 17), iç denetim- teftiş ayrımının yapılmaması, iç denetim birimlerine teşkilat kanunlarında yer verilmemesi (Karcioğlu & Kurnaz, 2017, ss. 67-88) hususları iç denetimin önemli sorunlarından.

Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine uygun olarak kamu denetim modeli yeniden ele alınarak örgütsel ve fonksiyonel karmaşıklığın sadeleştirilmesi (Bozkurt, 2018, s. 23), idari denetim faaliyetinin denetim/güvence, danışmanlık/rehberlik bölümlerinin iç denetim birimlerine verilmesi, teftiş kurullarının kurum içinde idari ve diğer soruşturma işleri ile kurum dışındaki denetimlere odaklanmaları (Saygın & Yamak, 2018, ss. 5-18), teftiş kurulları, iç denetim birimleri ve diğer denetim birimleri arasındaki görev ve yetki karmaşasının giderilmesi, fonksiyonel bağımsızlığın sağlanabilmesi için kurumların teşkilat kanunlarında iç denetim birimlerine de yer verilmesi (Karcioğlu & Kurnaz, 2017, s. 67-88), kamusal denetimle ilgili temel bir kanuni düzenleme yapılmasının sorunların çözümüne katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

#### 4.4.2. İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun Konumunun ve Yapısının Değiştirilmesi

İç denetimle ilgili yapılan çalışmalarda, İDKK'nın mevcut konumunu korumasının iç denetim sisteminin yaygınlığını ve gelişimini aksatan en önemli kısıtlardan biri olduğu (Bilge, 2014, s. 51), İDKK'nın kurumsal kapasitesinin ve idari yapısının, iç denetimin gelişimine uygun ortam hazırlamadığı (Karcioğlu & Kurnaz, 2017, ss. 67-88), İDKK ile iç denetim birimleri arasındaki iletişimin yetersizliği ve zayıflığı (Bayrakçı & Demirel, 2017, ss. 52-60) tespit edilmiştir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun konumunu ve etkinliğini güçlendirmek için; İDKK'nın ayrı tüzel kişiliğinin olması ve İDKK üyelerinin tüm çalışma zamanlarını iç denetimin gelişimine kullanmaları (Karcioğlu & Kurnaz, 2017, ss. 67-88), İDKK'nın idari kapasitesinin kuvvetlendirilmesi (Bilge & Daşkaya, 2015, ss. 108-133), Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminde denetimin üst çatısının Sayıştay ve Devlet Denetleme Kurulu ile sağlanarak İDKK'nın Hazine ve Maliye Bakanlığı yerine Devlet Denetleme Kurulu ile

irtibatlandırılması (Bozkurt, 2018, s. 23), kamudaki denetimin etkinliğini sağlayacak ve koordine edecek bir üst kurul teşkilatlandırılmasına gidilmesi (Saygın & Yamak, 2018, ss. 5-18), ABD örnek alınarak Türkiye'de de danışma ve koordinasyon amaçlı özerk yapıda Denetim Koordinasyon Üst Kurulu kurulması (Apan, 2012, ss. 26-27) şeklinde görüşler ortaya konulmuştur. İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun, iç denetimin gelişimi ve etkinliği için özellikle kamu idarelerinin iç denetim birimleri ile işbirliği ve iç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek hususlarında azami gayret içinde olması önem arz etmektedir.

#### 4.4.3. İç Denetimi ve İç Denetçileri Destekleyecek Uygulamalar Yapılması

İç denetimin yanlış kavranması ve öneminin algılanmaması, iç denetimin farkındalık düzeyini artıracak çalışmaların yetersizliği, kurumdaki önyargının ve direncin giderilmemesi (Bilge, 2014, s. 51), çalışanların görüşlerinin yeterince dikkate alınmaması, rapor takibinde yetersizlik olması (Orkun v.dğr, 2016, ss. 120-121), iç denetçilerin özlük haklarında çözüme kavuşması gereken hususların bulunması, iç denetim ve dış denetim arasında yeterli eşgüdümün sağlanamaması, iç denetçilerin görev kapsamı dışındaki işleri yapma durumunda kalması (Karcioğlu & Kurnaz, 2017, ss. 67-88), iç denetçilerin üst yöneticilerden destek alma, üst yöneticilere ulaşma konusunda sıkıntı yaşamaları, üst düzey yöneticilerin iç denetimi kendilerine engel olarak düşünmeleri (Bilge & Daşkaya, 2015, ss. 108-133), iç denetçilerin eğitiminin ve gelişiminin desteklenmemesi iç denetimin istenilen düzeye ulaşmasını engelleyen hususlar olarak belirtilmiştir.

İç denetim fonksiyonunu kamu sektöründe güçlendirmek için Portekiz'de yapılan uygulama örneğinden (Yurdakul, 2014, ss. 561-562) faydalanılarak, iç denetimin tüm paydaşlarının görüşleri alınarak yol haritası çizilmesi, iç denetim kaynağının etkin ve verimli kullanılmasının teşvik edilmesi, iç denetçilerin özlük haklarının iyileştirilmesi, iç denetim ile dış denetim arasında koordinasyonun sağlanması (Karcioğlu & Kurnaz, 2017, ss. 67-88), iç denetçilerin performanslarının değerlendirilmeye tabi tutulması, iç denetim ile ilgili farkındalıkların artırılması, iç denetçilerin eğitim ve mesleki gelişimlerinin desteklenmesi, va-

sıflarının arttırılmasına yönelik akademik çalışması olanlarla iş birliğine gidilmesi (Bilge & Daşkaya, 2015, ss. 108-133), modern bilgi teknolojilerinin denetim tekniklerine adapte edilmesi (Saygın & Yamak, 2018: 5-18), denetim sürecine kamu çalışanlarının aktif katılımının sağlanması (Orkun v.dğr, 2016, ss. 120,121), iç denetim raporlarındaki önerilerin yerine getirilme düzeyinin titizlikle takip edilmesi, iç denetim kalite güvence geliştirme programına ve kamu iç denetim standartlarına uygun faaliyette bulunulması konularında iç denetim birimlerinin motivasyonunun artırılması, önem arz etmektedir.

#### 4.4.4. İç Denetimin ve İç Denetçi Atamasının Zorunlu Tutulması

İç denetim birimlerine yeterli sayıda iç denetçi atanmadığı (Karcioğlu & Kurnaz, 2017, ss. 67-88) ve 2020 yılı itibariyle iç denetçi kadrolarının doluluk oranının % 42 olduğu görülmektedir. İç denetçi ataması mevzuatta zorunlu tutulmamış, üst yöneticinin takdirine bırakılmıştır. İç denetçi atamasının ve iç denetimin yasal düzenleme ile kurumlar için zorunlu hale getirilmesinin sorunun çözümünde etkili olacağı düşünülmektedir.

İç denetim plan ve programları üst yönetici tarafından onaylanmadığında Kamu İç Denetim Genel Tebliği'nin 5. maddesinde belirtilen hüküm uygulanabilir değildir (Yeltekin, 2018, s. 100). Nitekim iç denetim plan ve programları üst yönetici tarafından onaylanmayan birimlerin iç denetim faaliyetinde bulunmadığı bilinmektedir. Bu hususta ABD'deki genel müfettişlik uygulaması (Avcı, 2016, ss. 190-195) örneğinden faydalanılarak, denetim plan ve programının oluşturulması ve uygulanması noktasında iç denetimin bağımsızlığını sağlayacak uygulanabilir kontrol önlemlerinin ve yasal düzenlemelerin getirilmesi önemlidir.

## 5. SONUÇ

2003 tarihli 5018 sayılı Kanunla Türk kamu denetim sisteminde yeni bir yapılanmaya gidilerek iç denetim ihdas edilmiş ve 2017 tarihinde kabul edilen Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ile de Türkiye'nin yönetim sisteminde yeni bir döneme girilmiştir. Kamu yönetim sisteminin sağlıklı, etkili ve verimli çalışabilmesi için kamu yönetiminin ana fonksiyonlarından

denetim fonksiyonunun ve çalışmamızın konusunu oluşturan iç denetimin sorunlarının çözüme kavuşturulması önem arz etmektedir. Türkiye'de iç denetimin birçok sorunu bulunmaktadır ve Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçildikten sonra da kamu yönetiminde iç denetimin sorunlarına yönelik bugüne kadar bir düzenleme yapılmamıştır.

Türk kamu yönetim sisteminde kamusal denetimle ilgili temel bir kanuni düzenlemenin bulunmaması, iç denetim-teftiş görev ve yetki ayrımının yapılmaması, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun konumu ve etkinliğindeki sıkıntılar, ihdas edilen iç denetçi kadrolarının doluluk oranının oldukça düşük olması ve iç denetçi ataması yapılmaması, bazı kurumlarda iç denetim plan ve programlarının üst yönetici tarafından onaylanmaması ve kurum içinde iç denetime direnç olması önemli sorunlardır. Ayrıca iç denetçilere yönelik eğitim programlarının düzenlenmemesi, mesleki gelişimlerinin desteklenmemesi, özlük hakları ile ilgili iyileştirme ve düzenleme yapılmaması iç denetçilerin çalışma motivasyonunu ve geleceğe bakışını olumsuz etkilemektedir.

Öncelikle denetimle ilgili temel bir kanuni düzenleme yapılması, iç denetim-teftiş görev ve yetki ayrımlarının net olarak ortaya konması, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun konumu ve yapısı değiştirilerek etkinliğinin artırılması, iç denetimin desteklenerek güçlendirilmesi, iç denetimin ve iç denetçi atamasının zorunlu hale getirilmesi, sorun olan noktalarda uygulanabilir çözümler ortaya konması gerekmektedir. İç denetçilerin mesleki gelişimlerinin desteklenmesi ve özlük haklarının iyileştirilmesi de iç denetçilerin motivasyonlarını artıracak ve iç denetimin etkinliğine katkı sağlayacaktır.

Ayrıca, iç denetimin sorunlarına ve çözüm önerilerine yönelik akademik çalışmalar yapılması, bu akademik çalışmalarda iç denetime taraf olanların ve iç denetçilerin görüşlerine başvurularak sorunların ortaya konulması ve çözüm önerileri geliştirilmesi faydalı olacaktır.

5018 sayılı Kanunun amacında vurgulandığı üzere, kamu kaynaklarının ekonomik, etkili ve verimli elde edilmesini, kullanılmasını, malî saydamlığı ve hesap verebilirliği sağlamak için iç denetim desteklenmeli ve etkinliği artırılmalıdır.



**Kaynakça**

- Avcı, İ. (2016). *ABD genel müfettişlik sistemi* (1.basım), Ankara: Nobel Yayınları.
- Avşar, Z. (2012). *Ombudsman iyi yönetilen Türkiye için kamu denetçisi*. İstanbul: Hayat Yayınları.
- Akyel, R. (2010). Yönetimde iç kontrol, iç denetim ve dış denetim fonksiyonlarının birbirleri ile ilişkileri ve türk kamu yönetiminde uygulanmalarının değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(3), 1-21.
- Apan, A.(2012). Türk denetim sistemine yeni bir soluk: Denetim Koordinasyon Üst Kurulu. *Türk İdare Dergisi*, (474), 9-33.
- Bayrakci, E., & Demirel, A. (2017). İç denetimin yapısal ve işlevsel sorunlarının Türkiye'deki üniversiteler bağlamında analizi. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 19(33), 52-60.
- Baykara, S. T. (2014). OECD ülkelerinde iç denetim. *Denetışim Dergisi*, (14), 42-58.
- Bilge, S. (2014). Kamu sektöründe iç denetimin başarıyla uygulanmasında rol oynayan faktörler. H. Kırıl (Ed.), *İç denetim "Yönetime Değer Katmak"* (1. baskı) içinde (ss. 21-54). Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayını.
- Bilge, S., & Daşkaya, N. (2015). Mahalli idarelerde iç denetimin değerlendirilmesi: Türkiye örneği. *Maliye Dergisi*, (168), 108-133.
- Bozkurt, P. (2018). Türk kamu yönetiminde iç denetim sistemi: Stratejik yönetim perspektifinden bir değerlendirme. *Journal of Turkish Court of Accounts/ Sayıştay Dergisi*, (109).
- Çıplak, V. & Gürdal, T. (2016). Türkiye'de kamu iç denetim sisteminde bir alan araştırması (I). *Denetışim Dergisi*, (4), 93-108.
- Eryılmaz, B. (2012). *Kamu yönetimi* (5. baskı). Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Fendoğlu, H. T. (2016). Cumhurbaşkanlığı sisteminde ombudsman denetimi: İdarenin Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından denetlenmesi. *Ombudsman Akademik*, (5), 13-36.
- Gönülaçar, Ş. (2008). İç denetimin bürokratik serencamı. *Mali Hukuk Dergisi*, 135, 1-21.
- Gündüz, N. (1974). *Kalkınma için sistemci denetim*. Ankara: TODAİE, Yayın No: 63.
- Orkun, A. A., Yürekli, Ö., & Gökçe, S. (2016). Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminde yönetsel denetim nasıl olmalıdır? *Ombudsman Akademik*, (5), 111-134.
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (2006). T.C. Resmi Gazete, 12/7/2006/26226.
- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003). T.C. Resmi Gazete, 24.12.2003/25326.
- Karcıoğlu, R., & Kurnaz, E. (2017). Kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde karşılaşılan başlıca sorunların tespiti: Kamu iç denetçilerine yönelik bir araştırma. *İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(2:ICEFM 2017 Özel Sayısı/Special Issue of ICEFM 2017), 67-88.
- Köse, Ö. (2007). *Dünyada ve Türkiye'de yüksek denetim* (2. baskı). Ankara: T.C. Sayıştay 145. Yıl Dönümü Yayınları.
- Odabas, H. & Aydın, M. (2016). Internal audit in Turkish public finance management. *International Journal of Applied Economic and Finance Studies*, 1(1), 1-10.
- O'Regan, D. (2004). *Auditor's Dictionary, Term, Concepts, Processes, and Regulations*. John Wiley and Sons. Inc., USA.
- Saygın, E. & Yamak, T. (2018). Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminde idari denetim: "Kamu denetışim modeli". *Denetışim Dergisi*,(17), 5-18.
- Sezen, S. (2009). Kamu yönetimi reformları: Küresel bir düzenleme mi? *Amme İdaresi Dergisi*, 42(1), 23-41.
- Şahin, Y. (2011). *Yönetim bilimi ve Türk kamu yönetimi*. Trabzon: Murathan Yayınevi .
- Tögel, A. (2016). Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminde Devlet Denetleme Kurulunun idari denetimdeki rolü. *Ombudsman Akademik*, (5), 91-110.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982). T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). 07.11.1982/2109.
- Usta, H. (2018). Porto Üniversitesi iç denetim örneği. *Denetışim Dergisi*, (18), 88-98.
- Uzun, A. K. (2014). İç denetim ne (değil) dir? H. Kırıl (Ed.), *İç denetim "Yönetime Değer Katmak"* (1. baskı) içinde (ss. 55-68). Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayını.

- Yılmaz, T. & Yıldız, A. (2019). Avrupa Birliği ve Türkiye'deki kamu kurumlarında iç denetim uygulamalarının karşılaştırma ve analizi. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 17(3), 222-241.
- Yeltekin, T. (2018). *Uluslararası iç denetim standartları çerçevesinde üniversitelerde iç denetim: Harran Üniversitesi örneği/International audit standards in the framework of international auditing standarts in universities: The case of Harran University (Doctoral dissertation)* (Basılmamış yüksek lisans tezi). Harran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Şanlıurfa.
- Yurdakul, D. (2014). Avrupa Birliğinde iç denetim sistemi: Üye ülke uygulamaları. H. Kırıl (Ed.), *İç denetim "Yönetime Değer Katmak"* (1. baskı) içinde (ss. 535-574). Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayını.

### İnternet Kaynakları

- İç Denetim Koordinasyon Kurulu (2018). 2017 Yılı Kamu İç Denetimi Genel Raporu. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/2017KamuicDenetimGenelRaporu.pdf> (Erişim Tarihi, 09.05.2020).
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (2020). Onbirinci Kalkınma Planı. <http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/07/OnbirinciKalkinmaPlanı.pdf> (Erişim Tarihi, 09.05.2020).
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2020). Kamu İdarelerindeki İç Denetçi Kadroları, <https://www.hmb.gov.tr/kamu-idareleri-ic-denetci-kadrolari> (Erişim Tarihi, 09.05.2020).