

KURUMSAL YÖNETİŞİMDE DENETİM KOMİTESİ ROLÜNÜN TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM TARAFINDAN KARŞILANABİLİRLİĞİ

(APPLICABILITY OF IN CORPORATE GOVERNANCE THE AUDIT COMMITTEE ROLE THROUGH THE INTERNAL AUDIT IN TURKISH PUBLIC ADMINISTRATION)

*Paşa BOZKURT **

ÖZ

Kurumsal yönetim yaklaşımında denetim komitesinin özel bir önemi vardır. Çünkü kuruluşların, faaliyetlerinde tüm paydaşların menfaatlerini koruyarak hareket etmeleri gerekir. Bu durumu sağlamak için ise etkili bir denetim komitesinin varlığı aranmaktadır. Tüm paydaşların menfaatlerinin korunabilmesi için denetim komitesinin taşıması gereken bazı özellikler bulunmaktadır. Bu konuda ülkeler bazında bazı düzenleyici işlemler yapılmıştır. Ancak bütün bu çalışmaların dayandığı temel, büyük ölçüde Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı'nın (OECD) kurumsal yönetim ile ilgili çalışmalarıdır. Türkiye'de ise bu konuda özel sektör için Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) düzenlemeleri önem arz etmektedir. Ancak Türk kamu yönetiminde denetim

komitesi ve benzeri bir yapılanma yoktur. Bununla birlikte iç denetim Türk kamu yönetiminde denetim komitesinin rolünü karşılayabilir. Fakat bunun için iç denetim ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun Türk kamu yönetimindeki konumu yeniden düzenlenmelidir. Bu açıdan iç denetçilerin fonksiyonel bağımsızlığı ve tarafsızlığı çok önemlidir. İç denetçilerin bağımsızlığını ve tarafsızlığını daha güçlü bir biçimde güvence altına alacak bir yasal düzenleme gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal Yönetişim, Denetim Komitesi, İç Denetim, Türk Kamu Yönetimi.

JEL Kodları: G34, H83

ABSTRACT

The audit committee has a special importance in the corporate governance approach. Because organizations need to act by protecting the interests of all stakeholders in their activities. In order to ensure this situation, the existence of an effective audit committee is sought. In order to protect the interests of all stakeholders, there are some characteristics that the audit committee should have. Some regulatory actions have been taken on the basis of countries in this regard. However, the basis on which all these studies are based is largely the work of the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) on corporate governance. In Turkey, the regulations of the Capital Markets Board of Turkey (CMB) are important for the private sector in this regard. But, there is no audit committee or similar structure in Turkish public administration.

However, the internal audit can meet the role of the audit committee in Turkish public administration. However, for this, the position of the internal audit and Internal Audit Coordination Board in Turkish public administration should be rearranged. In this respect, the functional independence and impartiality of the internal auditors is very important. There is a need for legislation that will more strongly ensure the independence and impartiality of the internal auditors.

Keywords: Corporate Governance, Audit Committee, Internal Audit, Turkish Public Administration.

JEL Classification: G34, H83

* Dr. Öğr. Üyesi, Giresun Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü, Giresun, Orcid Id: 0000-0003-0638-9523, pasabozkurt@hotmail.com
Yazı Gönderim Tarihi: 19.12.2021, Yazı Kabul Tarihi: 18.01.2022.

1. GİRİŞ

Yönetim faaliyeti bazı unsurlarla tanımlanmakta ve özellikle Henri Fayol ve Luther Gulick'in çalışmalarından sonra yönetimin fonksiyonlarından her biri yönetim bilimi alanında belli başlı çalışma alanı olmaktadır. Zira Henri Fayol (1954, s. 3), bir teşebbüsün faaliyetlerini teknik, ticari, finansal, güvenlik, muhasebe işleri ve idari faaliyetler olarak altı grupta ele alarak, bunlardan idari faaliyetlerin, planlama, örgütlenme, komuta etme, eşgüdüm ve kontrol (denetim) faaliyetlerinden oluştuğunu ifade etmiş, Luther Gulick (1937, s. 13) ise, yönetimin fonksiyonel unsurlarını planlama, örgütlenme, personel işleri, yöneltme (komuta etme), eşgüdüm, raporlama (denetim) ve bütçeleme şeklinde detaylı olarak sıralamıştır. Dolayısıyla denetim faaliyeti yönetimin bir unsuru olarak önem taşımaktadır.

Yönetim anlayışı süreç içinde gelişim göstermekte ve daha etkili yönetim faaliyetleri için çeşitli yaklaşımlar ortaya atılmaktadır. Bunlardan biri de yönetim yaklaşımı ve bu yaklaşımla ilişkili olarak kurumsal yönetim yaklaşımıdır.

Son dönemlerde yaşanan ticari kuruluşlardaki skandallar ve Sarbanes-Oxley Yasası gibi düzenlemeler, halkı yönetişimin önemine odaklanmaya yöneltmiş olmakla birlikte yönetim sadece ticari kuruluşlarla sınırlı olmayıp, kamu sektörü kuruluşları için de önemlidir (George, 2005, s. 42). Zira özel sektörde etik olmayan davranışlar şirketin hissedarlarını etkilerken, kamu sektöründe etik olmayan davranışlar tüm mükellefleri ve vatandaşları etkilemekte olduğu için kamu sektöründeki yönetim, özel sektördeki yönetim ile aynı ilgiyi hak etmektedir (George, 2005, s. 42). Kamu yönetiminde yönetim, yeni yönetim anlayışının devlet idaresi ve devletin devlet dışı kesimlerle etkileşimi konusunda bir önerisi olarak değerlendirilebilir (Parlak & Doğan, 2016, s. 97). Nitelikli yönetim yaklaşımında, devletin hükümlerindeki tek tip otorite kullanımından değil, kamusal yetkilerin farklı idari, siyasi ve sosyal aktörler arasında bölüşümünden söz edilmektedir (Parlak & Doğan, 2016, s. 97).

Kurumsal yönetim ise aslında özel sektör için oluşturulan ve özel sektörde uygulanan bir yaklaşım ol-

masına rağmen, kamu yönetiminin farklı bir bağlam içinde çalışmasıyla birlikte karşı karşıya kaldıkları sorunlar benzer olup, gerek kamu sektörünü, gerek özel sektörü etkileyerek her iki alanı birbirine yaklaştıran ve her iki alanda da etik uygulamaları destekleyen bir yaklaşım olarak etğin her iki alanda da etkisinin ve etkinliğinin artmasına katkıda bulunmuştur (Balkan & Bozkuş Kahyaoğlu, 2018, s. 490). Zira kurumsal yönetim etik kurallar, kanunlara uyma, çevrenin korunması gibi bir dizi alanla örtüşen genel bir yaklaşım olarak örgütün iç ve dış paydaşlarının etkin bir kontrol sisteminden yarar sağlaması ve bu konuda hesap sormasını esas almaktadır (Balkan & Bozkuş Kahyaoğlu, 2018, s. 490).

Kamu yönetiminde kamu hizmeti sunumunun yaygınlaşması, yoğunlaşması ve çeşitlenmesi vergi mükelleflerinin ödediği vergilere yönelik açıklama yapma ya da hesap verme zorunluluğunu geliştirmekte ve kamu hizmetlerinin etkinliğinin sorgulanması, elektrik kesintisi, çöplerin alınmaması ya da bireylerin güvenliğinin tehdit altında olduğunu hissetmesi gibi durumlarda daha fazla belirginleşmektedir (Acar, 2014, s. 308). Zaten bireylerin tek başlarına bu sorunların üstesinden gelemeyişi kamu otoritesinin varlık nedeni olarak görülmekte, sonuçta tüm bu kamu hizmetlerinin finansman aracı olarak vergiler ortaya çıkmakta ve bireyler ödedikleri vergilerin karşılığını bulmak istemekte, dolayısıyla veri olarak demokratik hukuk uygulamaları esas alındığında kamu hizmetleri ve bunların finansmanı oluşurken taraflar süreçlere müdahil olabilmektedir (Acar, 2014, s. 308).

Kurumsal yönetişimin en iyi uygulamasını ortaya koymak için birçok kuruluş tarafından çeşitli araştırmalar yapılmış ve bu araştırmalara dair raporlar yayınlanmış olup, özellikle İngiltere'de 1992 yılında yayınlanan Cadbury Komitesi Raporu, yönetim faaliyetlerinde gözetim, kontrol ve izlemenin önemini vurgulamış ve bu çerçevede örgütlerde kurumsal yönetişimin gelişmesine yönelik olarak iç kontrol yapısının etkin kullanımı, denetim faaliyetlerinin kalitesinin artırılması ve icracı olmayan bağımsız üyelerden oluşan denetim komitesinin oluşturulmasını tavsiye etmiştir (Kılıç & Türedi, 2020, s. 436). İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri başta olmak üzere farklı ülkelerdeki çeşitli kuruluşlar tarafından kurumsal yö-

netişimin en iyi uygulamalarının oluşturulması amacıyla yönetim kurulunun gözetim fonksiyonlarını yerine getirecek bağımsız denetim komitesinin önemi sıklıkla ortaya konulmuş ve kurumsal yönetişimin en iyi uygulamalarını ortaya koymak için yapılan bu araştırmalarda, özellikle yönetim kurulunu destekleyen komitelerden en önemlisinin denetim komitesi olduğu ifade edilmiştir (Kılıç & Türedi, 2020, s. 436).

Yönetim anlayışının gelişiminde denetim unsurunun nasıl bir işlev göreceği konusunda çalışmalar yapılması özellikle önemli görülen bir çalışma alanı oluşturmuştur. Bu alanda ulusal veya uluslararası kuruluşların yürüttükleri çalışmalar yanında akademik çalışmalarla da daha etkili bir denetim faaliyeti için öneriler geliştirilmiştir. Kamu yönetiminin özel yönetimden devşirdiği bazı yaklaşımlar kamu yönetimini daha etkili, ekonomik ve verimli olmasını sağlamaya dönüktür. Dolayısıyla bu çalışmada kurumsal yönetimdeki denetim komitesinin Türk kamu yönetiminde iç denetim tarafından karşılanabilirliği üzerinde durularak Türk kamu yönetiminde daha değer katan bir denetim oluşumuna katkı sağlayacak öneriler ortaya koymak amaçlanmıştır. Çünkü 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte, kamu yönetiminde kurumsal yönetişimin bir aracı olarak beliren stratejik yönetim ve iç denetim, hizmet sunan ve hizmetten yararlananların birlikte süreçlere müdahil olduğu, değiştirdiği, geliştirdiği ve dönüştürdüğü kurumsal yapılar olup, Kanun'da görülen bu olgu, bir yönetimden, hiyerarşik bir yönlendirmeden ziyade karşılıklı etkileşimi ifade etmektedir (Acar, 2014, s. 307).

Çalışma kapsamında öncelikle kurumsal yönetimdeki denetim komitesinin ne olduğunu açıklamak için, özellikle kurumsal yönetişimde öncü bir uluslararası kuruluş olan OECD'nin çalışmaları ile Türkiye'de kurumsal yönetişimde önemli bir kuruluş olan SPK'nın düzenlemeleri araştırılmıştır. Bununla birlikte iç denetimin Türk kamu yönetimindeki görev ve sorumlulukları kurumsal yönetim açısından araştırılarak kurumsal yönetimdeki denetim komitesinin rolünün iç denetim tarafından yerine getirilebilirliği üzerinde durulmuş ve bu amaçla yapılabilecek geliştirmeler tartışılmıştır.

Bu çalışmanın Türk kamu yönetiminde iç denetimin yönetime katkısını geliştirmesine dönük öneriler içermesi bakımından hem kurumsal yönetişim araştırmacıları hem de Türk kamu yönetimindeki uygulayıcılar açısından yararlanılabilecek tespit ve öneriler sunduğu düşünülmektedir.

2. KURUMSAL YÖNETİŞİMDE DENETİM KOMİTESİ

Kurumsal yönetişimde denetim komitesinin görev ve sorumlulukları ile ilgili olarak kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde bir değerlendirme yapmak uygun olacaktır. Kurumsal yönetişimde denetim komitesinin görev sorumlulukları açısından ise uluslararası alanda OECD çalışmaları, Türk kamu yönetiminde ise buna ilave olarak SPK düzenlemeleri temel teşkil etmektedir. Genel olarak literatürde bu temeller esas alınarak çalışmalar yürütülmektedir.

OECD Kurumsal Yönetişim İlkeleri'ni ilk defa 1999 yılında belirlemiş (OECD, 1999), ancak 2004 yılında İlkeler revize edilmiş (OECD, 2004), tekrar 2015 yılında revize edilen OECD Kurumsal Yönetişim İlkeleri'nin revizyon sürecinde öncelikle bir taslağı G20/OECD Kurumsal Yönetişim Forumu tarafından Nisan 2015 tarihinde tartışılmış ve bu toplantıyı takiben OECD Konseyi söz konusu İlkeleri 8 Temmuz 2015 tarihinde kabul etmiş, daha sonra da 15-16 Kasım 2015 tarihlerinde Antalya'da düzenlenen G20 Liderler Zirvesine sunulmuş ve G20/OECD Kurumsal Yönetişim İlkeleri olarak onaylanmıştır (G20/OECD, 2016, s. 4).

Ayrıca OECD kurumsal yönetişimin kamu işletmelerinde uygulanması için 2005 tarihli OECD Kamu İşletmeleri İçin Kurumsal Yönetişim Rehberi'nde kamu işletmelerinde kurumsal yönetişimin uygulanmasına yönelik ilkeler belirlenmiş (OECD, 2006), ancak 2015 yılında OECD Kamu İşletmeleri İçin Kurumsal Yönetişim Rehberi güncellenmiştir (OECD, 2015).

Sermaye Piyasası Kurulu da, OECD İlkeleri'ni temel alarak 2003 yılında Kurumsal Yönetim İlkeleri'ni yayınlamış (TKYD & Deloitte, 2006, s. 1), ancak süreç içerisinde bu İlkeler revize edilmiş ve yeniden yayınlanmıştır (SPK, 2014).

G20/OECD Kurumsal Yönetişim İlkeleri'nde; şirketin büyüklüğü ve yönetim kurulu bakımından uygun görülmesi durumunda, komitelerin kullanılmasının yönetim kurulunun çalışmasını geliştirebileceği, piyasanın yönetim kurulu komitelerinin başarısını değerlendirmek için bu komitelerin amaç, görev ve oluşumları hakkında tam ve net bir bilgi sahibi olması gerektiği, söz konusu bilgiler, yönetim kurullarının, dış denetçilerle olan ilişkilerini gözetleme ve çoğu durumda bağımsız olarak hareket etme yetkisine sahip denetimden sorumlu komitelerin kurduğu yargı çevrelerinde özellikle önem arz ettiği, denetimden sorumlu komitelerin ayrıca iç kontrol sisteminin etkinliğini ve doğruluğunu denetleyebilmesinin gerekliliği ifade edilmiştir (G20/OECD, 2016, s. 59). SPK Kurumsal Yönetim Tebliği'nde belirlenen Kurumsal Yönetim İlkeleri'ne göre de; yönetim kurulunun görev ve sorumluluklarını sağlıklı bir biçimde yerine getirmesini teminen oluşturulacak komitelerden biri de denetimden sorumlu komite olarak belirlenmiştir (SPK, 2014, s. 19). Ayrıca komitelerin en az iki üyeden oluşması gerektiği, icra başkanı ya da genel müdürün komitelerde görev alamayacağı, komitelerin başkanlarının bağımsız yönetim kurulu üyeleri arasından seçileceği, denetimden sorumlu komitelerin ise tüm üyelerinin bağımsız yönetim kurulu üyesi niteliğinde olması gerektiği ifade edilmiştir (SPK, 2014, ss. 19-20). Hakim pay sahiplerinin etkisi altında olmayan bir yöneticinin denetim komitesinin başkanı başında bulunması, denetim komitesinin oluşturulma amacına uygun olmaktadır (Karpuzoğlu Özelmaz, 2010, s. 287). Denetim komitesinin diğer üyelerinin de bağımsız yönetim kurulu üyeleri arasından olması yine denetim komitesinin oluşturulması amacına uygundur. Denetim komitelerinin, etkili hesap verebilirlik ve yönetişimin giderek artan önemde bir bileşeni olarak görevlerini yerine getirebilmesi için üç önemli özelliği olması gerekir: bağımsızlık, iletişim ve hesap verebilirlik (George, 2005, s. 42).

Özel sektörde görülen skandallar sonucunda bu skandalların tekrarını önlemeye yönelik çalışmalar söz konusu iken, kamu sektöründe de özel sektöre benzer bir biçimde yönetim ve denetim başarısızlığı gündeme gelmiş ve bu durum karşısında yeni önlemler alınmaya başlanmıştır. Örneğin kamu sektöründeki olaylar ve devlet denetimlerinin kalitesindeki

başarısızlıklar, Amerika Birleşik Devletleri Devlet Muhasebe Ofisi'ni (GAO), kamu sektörü kuruluşlarına denetim komitelerini kullanmanın yararını göz önünde bulundurmalarını tavsiye etmeye yöneltmiş ve 2003 yılında GAO, denetçilerin belirli bilgileri denetim komitesine veya denetim için sözleşme yaptıkları kişilere iletmesini zorunlu kılmak için Devlet Denetim Standartları'nı revize etmiş olup, her devlet kurumunun, mali gözetim rolünü yerine getirmek için bir denetim komitesi veya eşdeğer bir organ tayin etmesi gerektiği ifade edilmektedir (George, 2005, s. 42). Zira etkili bir denetim komitesi, iç kontrol ve mali raporlama sistemi ile birlikte denetim sürecinin bütünlüğünü ve verimliliğini artırabilir (George, 2005, s. 42). Uluslararası bir nitelik taşıyan OECD Kamu İşletmeleri İçin Kurumsal Yönetişim Rehberi'nde ise; yönetim kurulu komitelerinin oluşturulmasının, kamu işletmeleri yönetim kurullarının etkinliğini artırmada, yetkinliklerini güçlendirmede ve kritik sorumluluklarını desteklemede etkili olabileceği, özellikle büyük kamu işletmelerinde özel sektör uygulamalarına uygun olarak uzmanlaşmış kurul komitelerinin kullanılmasının iyi bir uygulama olarak kabul edildiği, kurullara değer katabilecek özel komiteler arasında denetim, ücretlendirme, strateji, etik, risk ve satın alma alanlarındakilerin yer aldığı ifade edilmiştir (OECD, 2015, s. 74). Yine OECD Kamu İşletmeleri İçin Kurumsal Yönetişim Rehberi'nde; kurulacak ihtisas komitelerine icracı olmayan bir üyenin başkanlık etmesinin ve bunlarda yeterli sayıda bağımsız üye bulunmasının esas olduğu, bağımsız üyelerin oranının ve gerekli bağımsızlık türünün (örneğin yönetimden veya ana sahipten) komitenin türüne, konunun çıkar çatışmalarına duyarlılığına ve kamu işletmesinin sektörüne bağlı olacağı, örneğin, denetim komitesinin yalnızca bağımsız ve mali açıdan okuryazar yönetim kurulu üyelerinden oluşması gerektiği belirtilmiştir (OECD, 2015, s. 74).

Komiteler, yönetimde önemli bir ihtiyacın karşılanmasına hizmet etmekte, yani yönetim kurulunun ortak ihtisas alanını aşan veya kapsamı nedeniyle yönetim kurulunun irdeleyemeyeceği ayrıntılı meseleler, komiteler tarafından incelenebilmekte, böylelikle, incelenen konu hakkında daha derin ve daha bütünsel bir tabloya erişmek mümkün olmakta, bu nedenle

de komitelerin işlevi bir tür organ içinde ihtisaslaşma olarak tanımlanabilir (Karpuzoğlu Özelmas, 2010, ss. 281-282). Zira komiteler, yönetim organının bir parçasıdır (Karpuzoğlu Özelmas, 2010, s. 282).

G20/OECD Kurumsal Yönetişim İlkeleri'nde; dış denetçilerin denetimden sorumlu komite ya da eşdeğer bir organ tarafından tavsiye edilmeleri ve dış denetçilerin gerek söz konusu komite/organ tarafından gerekse genel kurul toplantısıyla doğrudan seçilmeleri, dış denetçileri pay sahiplerine karşı sorumlu duruma getirmesinden dolayı, iyi bir uygulama olarak addedilebileceği, ayrıca bu hususun dış denetçilerin, işleri nedeniyle iletişim halinde oldukları bir ya da bir takım şirket yöneticileri yerine şirkete karşı gerekli mesleki ihtimamı gösterme görevi borcu altında olduklarının da altını çizdiği ifade edilmiştir (G20/OECD, 2016, s. 49). Yine OECD Kurumsal Yönetişim İlkeleri'ne göre; denetimden sorumlu komite ya da eşdeğer bir organın, iç denetim faaliyetlerinin gözetimini sağlaması ve denetçinin şirkete sağladığı denetim dışı hizmetlerin yapısı dahil olmak üzere dış denetçi ile olan ilişkinin kapsamlı bir şekilde denetlenmesiyle görevlendirilmesine vurgu yapılmış, bağımsız denetçinin şirkete denetim dışı hizmetler vermesi bağımsızlığına önemli ölçüde zarar verebileceği, ayrıca kendi çalışmalarını denetlemesine neden olabileceği, ortaya çıkabilecek çarpık ödüllendirmelerin üstesinden gelebilmek için dış denetçilere denetim dışı hizmetlerinden dolayı yapılan ödemelerin kamuya açıklanmasının gerekli olduğu, denetçi bağımsızlığını geliştirmeye yönelik diğer düzenlemelere örnek olarak ise, denetçi tarafından denetim müşterisi için üstlenilebilecek olan denetim dışı işin yapısına sıkı bir sınırlama ya da tamamen yasaklama getirilmesi, denetçilerin zorunlu rotasyonu (gerek ortaklar gerekse bazı durumlarda denetim ortaklıkları), denetçiler için sabit görev süresi, ortak denetimler, denetimden geçmiş şirket tarafından eski denetçinin işe alınmasının geçici olarak engellenmesi ve denetledikleri şirketlerde denetçiler ile yakınlarının mali çıkar sahibi olmasının ya da yönetimde yer almasının yasaklanmasının gösterilebileceği ifade edilmiş, bazı ülkelerin bu durumu daha doğrudan düzenleyen bir yaklaşım benimseyerek ve denetçinin belirli bir müşteriden alabileceği denetim dışı gelir yüzdesini ya da tek bir müşteriden gelen toplam denetçi gelir yüzdesini sı-

nırladığından söz edilmiştir (G20/OECD, 2016, s. 48). Özel sektöre dönük bu hususların bir kısmı Türk kamu yönetiminde dış denetimin konumu ile uyumsuzlukta, zira Türk kamu yönetiminde dış denetim özel denetim firmaları tarafından değil dış denetim ile görevli kamu organı denetim personeli tarafından yapılmaktadır. Ancak dış denetim ve iç denetim ile ilgili denetçi bağımsızlığı ve tarafsızlığına yönelik uyuşan hususlar dikkate alınarak bu hususlardaki uygulamalar geliştirilebilir. SPK Kurumsal Yönetişim İlkeleri'nde de benzer bir yaklaşım benimsenmiş; denetimden sorumlu komitenin; şirketin muhasebe sistemi, finansal bilgilerinin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve şirketin iç kontrol ve iç denetim sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapacağı, bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirileceği belirtilmiştir (SPK, 2014, s. 20). G20/OECD Kurumsal Yönetişim İlkeleri'nde; yönetim kurulunun, etkin bir risk yönetim denetimini sağlamada önder bir rol oynaması, ayrıca üst yönetim tarafından gözetimin uygun bir şekilde yapılmasını sağlaması, bu durumun, normalde doğrudan yönetim kuruluna bağlı iç denetim sistemlerinin kurulmasını kapsadığı, iç denetçilerin, yönetim kurulunun denetimden sorumlu komite ya da yine dış denetçilerle olan ilişkilerin yönetimden sorumlu eşdeğer bir organa bağlı olmasının iyi bir uygulama olduğu ifade edilmektedir (G20/OECD, 2016, s. 55). OECD Kamu İşletmeleri İçin Kurumsal Yönetişim Rehberi'nde ise; kamu işletmelerinin etkin iç denetim prosedürleri geliştirmesi ve doğrudan yönetim kuruluna ve denetim komitesine veya eşdeğer kurumsal organa rapor veren ve izlenen bir iç denetim işlevi oluşturması gerektiği ifade edilmiştir (OECD, 2015, s. 27). Türk kamu yönetiminde iç denetçiler üst yöneticiye bağlı olarak istihdam edilmektedir. Dolayısıyla Türkiye'de kamu idarelerinde ayrı bir denetim komitesi kurulmalı mıdır? Yoksa genel olarak Türkiye'de denetimin özel olarak da iç denetimin konumu üzerinde yapılabilecek bazı düzenlemelerle denetim komitesine ihtiyaç duyulmayabilir mi? Bu sorular üzerinde farklı görüşler ortaya atılabilir. Ancak getirilecek öneriler Türk kamu yönetimine değer katacak etkili, ekonomik ve verimli bir kamu yönetimini

sağlayacak nitelikte olmalıdır. Bu konu ile ilgili olarak izleyen başlıkta değerlendirme yapılmıştır.

Denetim komitesinin temel amacının, yönetimin finansal ve operasyonel faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde işleme durumunu takip etmek, daha geniş bir ifadeyle, yönetim faaliyetlerini incelemek, denetim organlarının işlevselliğini artırmak ve kendi içindeki ve yönetimle arasındaki ilişkileri koordine etmek olduğu söylenebilir (Karpuzoğlu Özelmas, 2010, s. 286). Denetim komitesi, kamuya hesap verme sorumluluğu ve yönetişimin ayrılmaz bir unsuru olup, kurumun finansal bilgilerinin doğruluğu, iç kontrol sistemi ve yönetim ile çalışanların yasal ve etik davranışları açısından kilit bir rol oynar (George, 2005, s. 42).

SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'nde; şirketin hizmet alacağı bağımsız denetim kuruluşu ile bu kuruluşlardan alınacak hizmetlerin denetimden sorumlu komite tarafından belirleneceği ve yönetim kurulunun onayına sunulacağı ifade edilmiştir (SPK, 2014, s. 20).

Bununla birlikte G20/OECD Kurumsal Yönetişim İlkeleri'nde; denetim kontrol sorumluluklarının yerine getirilmesinde, yönetim kurulunun etik olmayan/hukuka aykırı davranışların cezalandırılma korkusu olmaksızın ihbar edilmesini teşvik etmesinin önemine değinilerek, şirket etik kuralları bulunmalı, ilgili kişiler için hukuki korumayla desteklenmesi gereken bu sürece yardımcı olmalı, denetimden sorumlu komite ya da etik komitesi veya eşdeğer bir organ, şirketin finansal tablolarının doğruluğu için ayrıca tehlike teşkil edebilecek, etik ya da yasal olmayan davranışlara ilişkin endişelerini ihbar etmek isteyen çalışanlara bir iletişim noktası sunmalı denilmektedir (G20/OECD, 2016, s. 55). SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'nde de; şirketin muhasebe ve iç kontrol sistemi ile bağımsız denetimiyle ilgili olarak şirkete ulaşan şikayetlerin incelenmesi, sonuca bağlanması, şirket çalışanlarının, şirketin muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve kriterlerin denetimden sorumlu komite tarafından belirleneceği belirtilmiştir (SPK, 2014, s. 20).

SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'nde denetimden sorumlu komitenin, kamuya açıklanacak yıllık ve ara dönem finansal tabloların şirketin izlediği muhasebe

ilkeleri ile gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin değerlendirmelerini, şirketin sorumlu yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin görüşlerini alarak kendi değerlendirmeleriyle birlikte yönetim kuruluna yazılı olarak bildireceği ifade edilmiştir (SPK, 2014, s. 20).

Ayrıca SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'nde denetimden sorumlu komitenin; en az üç ayda bir olmak üzere yılda en az dört kere toplanacağı ve toplantı sonuçlarının tutanağa bağlanarak alınan kararların yönetim kuruluna sunulacağı, denetimden sorumlu komitenin faaliyetleri ve toplantı sonuçları hakkında yıllık faaliyet raporunda açıklama yapılması gerektiği, denetimden sorumlu komitenin hesap dönemi içinde yönetim kuruluna kaç kez yazılı bildirimde bulunduğu da yıllık faaliyet raporunda belirtileceği ifade edilmiştir (SPK, 2014, s. 20).

Denetim komitesinin kritik bir görevi üstlenmesi nedeniyle, denetim faaliyetinin yeterli içerikte, uygun zamanda ve şeffaf bir şekilde gerçekleştirilmesi gereklidir (Karpuzoğlu Özelmas, 2010, s. 286).

SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'nde denetimden sorumlu komitenin, kendi görev ve sorumluluk alanıyla ilgili tespitlerini ve konuya ilişkin değerlendirmelerini ve önerilerini derhal yönetim kuruluna yazılı olarak bildireceği belirtilmiştir (SPK, 2014, s. 20). Bir denetim komitesinin sorumluluğu, kurumun karmaşıklığına, boyutuna ve gereksinimlerine bağlı olarak değişiklik gösterebilir, ancak tipik bir denetim komitesinin sorumlulukları arasında; denetim faaliyetlerinin kapsamının onaylanması, dış denetçi görevlendirilmesinin önerilmesi, kurumun mali tablolarının ve iç kontrollerinin gözden geçirilmesi, denetimlerin maliyet etkin bir şekilde yürütülmesinin sağlanmasına yardımcı olması ve risk yönetiminin gözetimi yer alır (George, 2005, s. 42).

Denetim komitesi hissedarlar kuruluna yönetim kurulunun performansını raporlamakla, çalışmanın yürütülmesi esnasında yönetim kurulu da denetim komitesini her yönden desteklemekle yükümlü olup, yani denetim komitesi, yönetim organının bir parçası olarak, yönetimin kendi kendini denetlemesi amacıyla hizmet etmektedir (Karpuzoğlu Özelmas, 2010, s. 286). Ancak kamu yönetimi açısından konu hissedar ya da sahiplik açısından zorlaşmaktadır. Kamu yöne-

timinde hissedar ya da sahip kimdir? Bu soruya açık bir cevap vermek çok zor olsa da, kamu kuruluşları vatandaşlara kamu hizmeti sunmak için var olduğuna göre kamu kuruluşlarında sahiplerin genel olarak tüm vatandaşlar olarak halk olduğu ileri sürülebilir. Bununla birlikte 1982 Anayasası'nın 123. maddesindeki "İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir" hükmü çerçevesinde bütün kamu kuruluşlarının kendi aralarında bir takım bağ ve ilişkilerle bir bütünlük oluşturduğu ve bu bütünlük içinde kamu kuruluşları arasında ve kendi içlerinde işleyen hiyerarşi veya vesayet ilişkisinin olduğu dikkate alınırsa zaten başına buyruk bir kamu kuruluşu söz konusu olamayacağı ve dolayısıyla kamu sistemi içinde bir denetim mekanizmasının bulunduğu açıktır.

3. KURUMSAL YÖNETİŞİM AÇISINDAN TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM

Türk kamu yönetiminde iç denetim kamu yönetiminin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde faaliyet göstermesi için önemli roller üstlenebilir. Çünkü iç denetim ile ilgili hem uluslararası kaynaklar hem Türk kamu yönetimindeki iç denetim ile ilgili düzenlemeler iç denetimin önemli roller üstlenbilmesine elverişli bir durum ortaya çıkarmaktadır. Ancak mevzuat ve uygulama açısından belirli geliştirmeler yapılması halinde iç denetimin çok daha işlevsel bir özelliğe kavuşması sağlanabilir.

Kurumsal yönetim; bir kuruluşun yönetim çerçevesinin, sahiplerinin ve diğer paydaşlarının beklentileri dikkate alınarak, sürdürülebilir değer doğuracak biçimde tasarlanmasıdır (Alp & Kılıç, 2014, s. 37). Bir başka açıdan kurumsal yönetim, bir kuruluşun sahiplerinin ve alacaklılarının kontrolü elinde bulundurduğu ve kuruluşa emanet edilen kaynaklar için hesap verebilirlik gerektiren bir süreci ifade etmektedir (Johnstone v.dğr., 2014, s. 49). Bu süreçte iç denetim nasıl bir işlev görebilir? Kurumsal yönetim yaklaşımındaki denetim komitesinin rolü, Türk kamu yönetiminde iç denetim tarafından karşılanabilir mi? Bu sorulara cevap verebilmek için öncelikle Türk kamu yönetimindeki iç denetim sistemini yakından tanımak gerekmektedir.

5018 sayılı Kanun'un 63.maddesinde; "İç 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 faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî 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 gerçekleştirilir", ifadesine yer verilmiştir. İç denetçinin görevleri ise 5018 sayılı Kanun'un "İç denetçinin görevleri" başlıklı 64. maddesinde detaylı olarak sayılmıştır. 2100 numaralı Kamu İç Denetim Standardında ise; "İç denetim faaliyeti; sistematik ve disiplinli ve risk esaslı bir yaklaşımla, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirmek ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır. İç denetçiler proaktif davranışlarında ve görevler sırasındaki değerlendirmeleri, yeni bakış açıları sunduğu ve gelecek etkilerini dikkate aldığına, iç denetim faaliyetinin güvenilirliği ve değeri artar", ifadesine yer verilmiştir. İç denetimin kurumsal yönetimdeki rolü ise, Kamu İç Denetim Standartları'ndan 2110-Kurumsal Yönetim Standardında şöyle açıklanmıştır:

"İç denetim faaliyeti, aşağıdaki hedeflerin gerçekleştirilmesi amacıyla kurumsal yönetim sürecini değerlendirmek ve iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunmak zorundadır:

- Stratejik ve operasyonel kararlar alınması,
- Risk yönetiminin ve kontrolün gözetimi,
- İdare içinde gerekli etik değerlerin geliştirilmesi.
- Etkili bir kurumsal performans yönetiminin ve hesap verebilirliğin sağlanması.
- Risk ve kontrol bilgilerinin idarenin ilgili alanlarına iletilmesi.
- Üst yönetici ve üst düzey yönetim ile iç ve dış denetçilerin faaliyetleri arasında işbirliğinin ve bunlar arasında gerekli bilgilerin paylaşımının sağlanması."

Günümüzde denetim, yönetimin ne oranda amaçlara hizmet ettiğinin belirlenmesi, yönetim sonuçlarının değerlendirilmesi ve yönetimdeki olası sapmaların giderilmesi konularında önemli bir işlev görmeye başlamıştır (Hasanoğlu, 2018, s. 391). Bu çerçevede iç denetim faaliyeti, sunduğu güvence ve danışmanlık hizmetleri aracılığıyla kuruluşların amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını geliştirmeli, faaliyetleri geliştirme imkânlarını belirlemeli ve riske maruz kalma düzeyini azaltmaya yönelik öneriler sunarak kuruluşlara değer katmalıdır (İDKK, 2013, s. 3). Dolayısıyla kuruluşa değer katma perspektifi, kamu yönetimindeki uygunluk denetimi anlayışına yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin değerlendirilmesini de ekleyerek, mevcut denetim anlayışını günümüz şartlarına uygun hale getirmekte ve denetim anlayışında fark oluşturmaktadır (İDKK, 2013, s. 4). Buradan hareketle iç denetçilerin, karar verme ve sorunlara çözüm bulma işlevlerinde yönetimin en büyük destekçisi olarak görev yaptıkları söylenebilir (Adiloğlu, 2011, s. 231).

Kurumsal yönetim kuruluşların sürekli gelişimi ve süreçlerin iyileştirilmesini esas almaktadır (Ersen, 2014, s. 19). Dolayısıyla kamu yönetiminde strateji, politika ve hedefler ile uyumlu, kaynakların etkili, ekonomik, verimli temini ve kullanımı, hesap verebilir ve şeffaf olmak amacına uygun yaklaşım; sonuç odaklı yönetim ve pro-aktif (önleyici) denetim anlayışıdır (Uzun, 2009, s. 60). Yönetimin kusursuz bir şekilde işleminde önemli bir konuma sahip olan, yönetimin asli ve ayrılmaz bir işlevi olan denetim, örgütleri daha iyi bir yönetime yönelten bir itici gücü içinde barındırmaktadır (Hasanoğlu, 2018, s. 391). Bu nedenle kurumsal yönetimin temel prensiplerinden biri olan iç denetim, kuruluş yönetimine ayna tutarak, işletme körlüğü içerisinde görülemeyen birçok konuyu teşhis ederek çözüm yolları aranmasını sağlamaktadır (Akçay, 2011, s. 39). Zira yönetimin bir fonksiyonu olan denetim görevi esas olarak yöneticilerin sorumluluğunda olup, örgütsel faaliyetlerin artması, çeşitlenmesi ve karmaşıklaşması ile bu görevi yöneticiler tek başına yerine getirmekte zorlanmakta ve kendileri adına denetim yetkisi ile donatılmış denetim birimlerine ihtiyaç duymaktadırlar (Bozkurt, 2019, s. 105). İç denetim kamu kuruluşlarının üst yöneticileri yanında ayrıca çalışanlarına ve kuruluşla ilgili taraflara da çok

önemli katkılarda bulunabilir (Erkan v.dğr., 2010, s. 106). Nitekim kamu kuruluşlarında bir taraftan üst yöneticiler yönetim ile ilgili ihtiyaç duydukları en sağlıklı bilgileri, nitelikli ve eğitimli iç denetim birimi personelinden sağlayabilirler, diğer taraftan çalışanlar iç denetim faaliyetlerinin danışmanlık yönünden faydalanarak sürekli gelişimlerini sağlayabilirler, bununla birlikte vatandaşlar ise ödemiş oldukları vergilerle oluşturulan kamu kuruluşlarının bütçelerinin doğru amaçlar için kullanıldığına ve iyi bir denetim mekanizmasından geçtiğine bağımsız iç denetim faaliyetleri yoluyla inanırlar (Erkan v.dğr., 2010, s. 106).

Son dönemlerde ortaya atılan yeni fikirler, günümüzde yönetimi önemseyen bir anlayışın ortaya çıkmasını sağlamıştır (Bayansar, 2019, s. 315). Kamu kesiminin ve özel sektörün kurumsal yönetim politikalarının yetersizliği, yaşanan uluslararası finansal krizlerin ve şirket skandallarının arkasında yatan en önemli nedenlerden biri olarak değerlendirilmekte, bu da kurumsal yönetim ilkelerinin önemini artırmaktadır (Akçay, 2011, s. 39). Kurumsal yönetim; adillik, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri üzerine kurulmuş olup, örgütlerde gerçekleştirilen iç denetim faaliyetleri kurumsal yönetimin bu temel ilkelerinin örgüt bünyesinde özümsemesine, kabul görmesine, uygulanmasına ve kurum kültürü haline gelmesine yardımcı olmaktadır (Türedi v.dğr., 2015, s. 67). Yani iç denetim, kamu yönetiminde hesap verebilirlik sağlayarak ve kamu yönetiminin temel değerlerini koruyarak kamu yönetimini güçlendirmeye, yöneticilerin işini şeffaf, adil ve dürüst bir biçimde yürütmesine katkı sağlamaktadır (Yıldırım & Özyiğit, 2019, s. 9). Kurumsal yönetim ilkeleri açısından iç denetimin kamu yönetimine sunabileceği katkılara aşağıda kısaca değinilmiştir.

3.1. Adillik ve İç Denetim

Yönetimde adillik ile kurumsallaşma arasında bir ilişki vardır. Çünkü kurumsallaşan örgütlerde kararlar kişisel tercihleri değil, kuruluşun menfaatlerini yansıtır ve dolayısıyla adil olmayı gerektirir. Bu nedenle örgütler bir bakıma kurumsallaşma ile orantılı olarak adil işlem ve eylemlerde bulunabilirler ve dolayısıyla bu ölçüde doğru kararlar verebilirler, nihayetinde

daha iyi bir kurumsal performans gösterebilirler.

Daha geniş bir açıdan değerlendirilirse, kurumsallaşmış bir örgütte kurumsal yönetim ilkeleri daha kolay uygulanabilecek, diğer taraftan kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasıyla örgütte tüm paydaşlarla ilişkiler, rol ve sorumluluklar belli yapılara ve davranış kurallarına bağlı olacağı için örgütün kurumsallaşmasına olumlu katkı sağlayacaktır (Alp & Kılıç, 2014, s. 29). Etkin ve verimli bir kurumsal yönetimin tesisi, örgütlerin kurumsallaşma düşüncesi ile başlamakta, kurumsallaşan örgütler sınırlarını daha esnek hale getirmekte ve çevresini giderek artırmakta, bunun sonucunda da belirli çerçeveler dahilinde ortaklar edinmiş olmakta, ortaklığın varlığı ise, hakların varlığını ve korunması gerekliliğini doğurmaktadır (Türedi v.dğr., 2015, s. 59). Bir sözleşmeye dayanan ve tüm ilişkileri bu sözleşme çerçevesinde belirlenen ortaklıkta bu sözleşmeye göre gerek azınlık gerek yabancı tüm ortakların hakları adil bir şekilde karşılanmalıdır (Türedi v.dğr., 2015, s. 59). Bu açıdan iç denetimin kurumsal kültürün oluşmasında önemli bir unsur olduğu düşünülmekte, yani iç denetim faaliyeti sayesinde kuruluş çalışanlarınca kuruluşun faaliyetlerinin ve planlarda belirtilen amaç ve hedeflerin doğru anlaşılmasının sağlanması, bu sayede neyi neden yaptığını bilen çalışan sayısının artması beklenmekte, bu sebeple kamusal bir faaliyetin kamu hizmetine dönüşmesinin; başka bir ifadeyle bir devlet memurunun kamu hizmetkârı haline gelmesinin temeli bu algı ve anlayış değişikliğine dayanmaktadır (Acar, 2014, s. 315). Yani iç denetim biriminin olumlu bir örgüt kültürü oluşturulmasında yol göstericilik anlamında önemli katkıları olabilir (Tüm & Reyhanoğlu, 2015, s. 416).

Adillik ilkesi, yönetimin bütün hak sahiplerine karşı eşit davranması olarak tanımlanabilir (TKYD, 2014, s. 15). Bu sebeple eşitlik ilkesi olarak da ifade edilmekte ve kuruluş yönetiminin tüm faaliyetlerinde, hissedar ve paydaşlara eşit davranılması ve olası çıkar çatışmalarının önüne geçilmesi biçiminde tanımlanmaktadır (Karpuzoğlu Özelmas, 2010, s. 66). Adillik, hissedarlara eşit mesafede olmayı, yani işlevsel azınlık haklarını içermektedir (TKYD, 2021). Yani bu ilke, azınlık hissesine sahip hissedarlar ve yabancı ortaklar da dahil olmak üzere, tüm hissedarların haklarının

korunmasını ve yapılan sözleşmelerin uygulamaya aktarılmasını kapsamaktadır (Karpuzoğlu Özelmas, 2010, ss. 66-67). Adillik ilkesinin aşağıdaki gibi dört önemli ögesi bulunmaktadır (Alp & Kılıç, 2014, ss. 60-61):

- Kuruluş, mümkün olduğunca ve konumlarını da gözетerek tüm paydaşlarına adil davranmalı, paydaşlar arasında ayrımcılık yapmamalıdır.
- Kuruluş, aynı paydaş sınıfı içinde yer alan kişi ve kurumlara eşit davranmalıdır.
- İçeriden bilgi sahibi olanların fırsat eşitliğini bozacak şekilde ticaret yapmasına izin verilmemelidir.
- Bir olayda veya işlemden yönetim kurulu üyeleri ve üst düzey yöneticiler, kuruluşla çıkar çatışması durumunu, yönetim kuruluna önceden beyan etmeli, nitekim yöneticiler kendilerini, yakınlarını veya ilişki içinde buldukları kişileri ilgilendiren konularda karar alma sürecine dahil edilmemelidir.

Ancak kamu yönetiminde, kamu işletmelerinin bazılarında olduğu gibi istisnalar hariç, hissedar olarak belirli kişiler ya da grupların varlığı söz konusu değildir. Bu nedenle kamu hizmetlerinin sunumunda adillik genel olarak toplumun bütününe kapsayan bir yaklaşımla sağlanabilir. Bu açıdan kamu hizmetleri vatandaş odaklı olmalı, dolayısıyla kamu hizmetlerinde kalite farkı olmamalıdır (Uzun, 2009, s. 60). Kamu yönetiminde kamu hizmetleri vekalet ve güven ilişkisine dayalı olarak kamu personeli aracılığıyla vatan-daşa sunulmakta, dolayısıyla kamu personeli aracılığıyla vatan-daşa sunulan kamu hizmetleri sürecinde; sorumlu, şeffaf, doğru ve adil hizmetin sağlanması güvence altında olmalıdır (Uzun, 2009, s. 60). İç denetim bu noktada önemli bir işlevi yerine getirebilir. Kamu hizmetlerinin sunumunda kamu yararı önceliği söz konusudur ve bunun için de adillik ilkesine uygun hareket edilmesi gerekir. Bütün vatandaşları kapsayan adil bir yaklaşımla kamu hizmetleri dengeli bir biçimde sunulmalı, alternatif maliyet hesapları kapsamlı bir şekilde değerlendirilerek en etkili, ekonomik ve verimli faaliyetlere öncelik verilmelidir. Bu çerçevede üst yöneticiler iç denetçilerin denetim

ve danışmanlık faaliyetlerinden yararlanmalıdır. Ayrıca kamu kuruluşlarının kendi iç ilişkilerinde de adillik ilkesine uygun hareket edilmesi için iç denetim yöneticilere katkı sunabilecektir.

3.2. Sorumluluk ve İç Denetim

Kamu yönetiminde faaliyetler toplumsal sorumluluk bilinci altında gerçekleştirilmelidir. Çünkü faaliyetlerin maliyeti toplumun vergileri ile karşılanmaktadır. Yapılan harcamaların etkili, ekonomik ve verimli olması yönünde karar vericiler azami çaba sarf etmeli ve yönetim mekanizması içindeki ilgili mercilerle birlikte belki de en önemlisi topluma karşı sorumluluk duygusu içinde hareket etmelidir.

Değişen yönetim anlayışları çerçevesinde ve kurumsal yönetişimin oluşturulması bağlamında sorumluluk kavramı giderek daha çok dikkat edilen bir husus haline gelmiş olup, kuruluşlar faaliyetlerini sürdürme noktasında kararlar alırken, sadece katma değer oluşturma ya da gelir elde etme amacı ile hareket etmemelidirler. (Türedi v.dğr., 2015, s. 59). Sorumluluk ilkesi, kuruluşun toplumsal değerleri yansıtan kanun ve düzenlemelere uyum gösterecek şekilde faaliyet göstermesini ifade etmekte, ancak kurumsal yönetim ilkeleri, kanunların sorumluluk açısından minimum standartları oluşturduğunu, gerçek anlamda sorumlu davranışın ise yasal zorunlulukların ötesine geçilerek yerine getirilebileceğini vurgulamaktadır (TKYD, 2014, s. 15). Bir kuruluşun, faaliyetlerinde toplumun istek ve ihtiyaçlarını dikkate alması ve çevreye duyarlı olması, toplum nezdinde bilinirliğini ve güvenini artırarak değerini yükseltecektir (Alp & Kılıç, 2014, s. 62). Sorumluluk kavramı sadece kuruluş yöneticilerine ya da ortaklarına yönelik değil, paydaşlara, yani tüm topluma karşı olmalı, dolayısıyla üst yöneticiler ya da yönetim kurulları tarafından kararların verilmesi aşamasında toplumsal ahlak, genel kabul görmüş etik değerler vb. diğer manevi unsurlar da göz önünde bulundurulmalıdır (Türedi v.dğr., 2015, ss. 59-60). Dolayısıyla kamu yönetiminde sorumlulukların denetimi, özellikle kamusal kaynakların kullanımında şeffaflığın sağlanması için önemli olup, bu nedenle saydamlığın ve sorumluluğun geliştirilmesinde, parlamento ve kamuoyunun bilgilendirilmesinde

en önemli işlevi denetim kurumları sağlamaktadır (Çevik, 2002, s. 107).

Kamu yönetiminde sorumlu, hesap verebilir, denetime açık bir yönetim anlayışının temel kamusal sorunları ve krizleri önleyici bir işlevi bulunmaktadır (Kutlu v.dğr., 2019, ss. 116-117). Özellikle 1990'lı yıllardan bu yana kamu yönetimlerinde performansın yönetilmesi fikrine ilişkin reformist uygulamalar gerçekleştirilmekte, ancak bu süreçte hazırlanması beklenen plan, program ve raporlar bürokrasinin, toplumdaki diğer bireyler gibi özel çıkar motivasyonu ile hareket ettiği yönündeki şüpheleri gideremekte, bu bakımdan üçüncü bir göz tarafından etik değerlerin güvence altında olduğuna ilişkin bir değerlendirme işlevine ihtiyaç duyulmakta, dolayısıyla iç denetim faaliyeti içeriden dışarıya doğru bir bakışı içermektedir (Acar, 2014, ss. 313-314).

21. yüzyılda şeffaflık ve vatandaşa karşı sorumluluk, kamu kuruluşlarının temel konularını oluşturmakta, kamu yönetiminin, hesap verebilir ve denetlenebilir olması gerektiği ve kamu yönetiminde kontrolün sağlanması, riskin yönetilmesi ve kendisine emanet edilmiş fon ve kaynakların en yüksek ahlaki standartlarda dürüstlük kuralları içerisinde, tarafsız bir şekilde kullanılması, hatta, daha da öte profesyonel ve yüksek standartlarda kontrol edilmesi sorumluluğu gündeme gelmektedir (Uzun, 2009, s. 60). Bu açıdan iç denetim faaliyeti kamu kuruluşlarında sorumluluk bilincinin gelişmesi yönünde etkide bulunabilir. Kamu kuruluşlarının faaliyetlerinin denetleneceğinin bilinmesi dahi yönetim kademesinin sorumlu hareket etmesine yol açabilir. Bununla birlikte yapılan denetim ve danışmanlık faaliyetleri ile iç denetim kamu kuruluşlarında sorumluluğun gelişmesi yönünde zorlayıcı bir faktördür.

3.3. Şeffaflık ve İç Denetim

Günümüzde yönetim faaliyetlerinde şeffaflığın esas alınmasına vurgu yapılmakta, böylece öngörülebilir bir yönetim anlayışı amaçlanmakta, dolayısıyla şeffaflık sayesinde ilgili taraflar yönetim faaliyetlerini izleyip değerlendirebilmekte ve süreçlere katılım gösterebilmektedir. Bir örgütte katılım, örgütle ilgili

herkesin kararlara ve uygulamalara katılması, uygulamaların sonuçlarını denetleyebilmesi olarak ifade ilebilir (Şahin, 2018, s. 32). Şeffaflık, örgütlerde paydaşların katılımını azami seviyede ve sağlıklı bir biçimde sağlamayı kolaylaştırıcı bir faktör olmaktadır.

İç denetim faaliyetleri bir yönüyle kamu kuruluşlarının şeffaf olmaları, diğer bir deyişle saydam olmaları yönünde etki doğururken diğer taraftan iç denetim raporları ile de kamu kurumlarının faaliyetleri hakkında ilgililer doğru bilgilere ulaşabileceklerdir (Bozkurt, 2019, s. 104). Türk kamu yönetiminde iç denetim raporları 5018 sayılı Kanun'un 64. maddesi gereği üst yöneticiye sunulmakta ve üst yönetici tarafından gereği için ilgili birimlere ve mali hizmetler birimine verilmekte, ayrıca İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na gönderilmekte, ancak iç denetim raporlarının kamuoyuna açık olması halinde kamu kesiminde şeffaflık ilkesini geliştireceği için bu konunun tartışılması gerekmektedir (Bozkurt, 2019, s. 104).

Kurumsal yönetim yaklaşımı, tüm paydaşların çıkarlarının gözetilmesini öngördüğü için, tüm paydaşların ihtiyaçlarını giderecek ve doğru karar almalarını sağlayacak şekilde kuruluşun faaliyetlerinde şeffaf olması ve tüm paydaşları aydınlatması çok önemli olmaktadır (Alp & Kılıç, 2014, s. 59). Zira finansal piyasalardaki fon sahiplerinin, yatırımcıların beklentileri ve arayışları sürekli arttığı için, kurumsallaşmayı başaran ve şeffaflık ilkesini uygulayan şirketlere ve ülkelere doğru yönelim olacaktır (Kardeş Selimoğlu & Yazıcı, 2021, s. 122). Ayrıca şeffaflık kuruluş içinde, yani iç yönetimde, karar alma süreçlerinde, çalışanlarıyla ilişkilerinde, yetki ve sorumlulukların dağılımında saydam olmayı da gerekli kılmaktadır (Alp & Kılıç, 2014, s. 60). Şeffaflık ilkesi, bir kuruluşun kamuoyu ile doğru, açık ve karşılaştırılabilir bilgi paylaşımını doğru zamanda yapması gerekliliğini ortaya koymakta ve yalnızca faaliyet sonrasında değil, faaliyetin gerçekleştirilmesi sırasında ve öncesinde de geri bildirim sağlanmasına yönelik olanakların geliştirilmesini hedefleyen düzenlemeleri teşvik etmektedir (TKYD, 2014, s. 15). Nitekim özel sektör açısından şeffaflık, ticari sır niteliğindeki henüz kamuya açıklanmayan bilgiler hariç olmak üzere, kuruluş ile ilgili finansal ve finansal olmayan tüm bilgilerin zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorum-

lanabilir, düşük maliyetle ve kolay erişilebilir bir şekilde kamuya duyurulması yaklaşımıdır (Karpuzoğlu Özemas, 2010, s. 67). Kamu yönetiminde ise kamu yönetimine özgü sır niteliği taşıyan bilgiler, elbette şeffaflık haricinde ele alınmalı ve gizli tutulmalıdır. Ancak sır niteliği taşımayan faaliyetler olabildiğince kamuoyu ile paylaşılabilir ve bu sayede vatandaş kamu kuruluşlarının faaliyetleri ile ilgili doğru ve zamanında bilgi sahibi olarak konumunu belirleyebilir ve daha sağlıklı bir biçimde yönetime katılabilir.

Konu ile ilgili yapılan çalışmaların bir kısmında, şeffaflık ilkesi kurumsal yönetişimin en temel ilkesi olarak kabul edilmekte, bu yargı belli yönleri ile doğru kabul edilebilir olmasına rağmen kurumsal yönetim ilkelerini birbiri ile kıyaslamak mümkün olmamakta, çünkü söz konusu ilkeler birbirleri ile azami derecede ilgili ve bağlantılı şekilde işlemektedir (Türedi v.dğr., 2015, s. 60). Nitekim hesap verme sorumluluğunu sağlayan en önemli mekanizmalardan biri şeffaflıktır (Atağan, 2018, s. 141).

Şeffaflık ilkesinin temel dayanağı, kuruluşların ilgili faaliyetlerinin etki alanı içerisinde kalan her kesime (iç çevre, dış çevre, ortaklar ve kamuoyu) ulaştırılması, yani şeffaflık ilkesi kuruluş hakkındaki güncel bilgilerin kamuoyu ile paylaşılmasını gerektirmekte, zira özündeki amaç, muhtemel asimetrik bilgi oluşmasını engelleme veya mümkün olan seviyede azaltma şeklinde olmalı, aksi takdirde kuruluşların şeffaflık ilkesi kapsamında yapacağı bilgilendirmeler, gerçek ihtiyaçlara yönelik olmayacaktır (Türedi v.dğr., 2015, s. 60). Kısaca şeffaflık kamuoyu ile doğru, açık ve karşılaştırılabilir bilgi paylaşımıdır (TKYD, 2021). Dolayısıyla şeffaflık ilkesinin etkin ve verimli bir şekilde işlemesi sürecinde, bilgiyi paylaşacak kuruluş ve söz konusu bilgiyi kullanacak diğer paydaşlar olmak üzere iki farklı taraf söz konusu olup, burada önemli olan kuruluşların doğru ve güvenilir bilgiyi paylaşması ile birlikte çıkar gruplarının da bu bilgiye ulaşabilmesi ve kullanabilmesi konusunda yetkinliklere sahip olmasıdır (Türedi v.dğr., 2015, s. 60).

Şeffaflık, halka güven telkin ettiği için bilginin doğru ve güvenilir paylaşımı ve bu yönde kamuoyunun bilgilendirilmesi sonuç odaklı bir kamu yönetimi anlayışının gereğidir (Uzun, 2009, s. 60). Bu nedenle saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarının öne

çıkacağı bir örgüt yapısının oluşturulmasının amaçlandığı günümüz yönetim anlayışında, kamu kuruluşlarında ortaya çıkabilecek aksaklıkların önlenmesine ve giderilmesine yardımcı olacak bir iç denetim biriminin varlığı önemlidir (Gerekan & Pehlivan, 2009, s. 334). Zira kamu yönetiminde iç denetim, şeffaflaşma ve yöneticilerin hesap verebilme özelliğini geliştirerek, yolsuzlukların önüne geçerek önemli bir fonksiyonu yerine getirmiş olmaktadır (Akçay, 2014, s. 7). Dolayısıyla kamu kuruluşlarında iç denetçi kadrolarına atama yapılmasında ve atanan iç denetçilerin denetim faaliyetlerinin desteklenmesinde üst yöneticilerin bilinçli bir tutum sergileyerek yönetim faaliyetlerinin başarısı için iç denetimden daha fazla yararlanma çabası içinde olmaları gerekir.

3.4. Hesap Verebilirlik ve İç Denetim

Kamu yönetiminde hesap verebilirlik artık çok sık vurgulanmakta, yönetim faaliyetlerinin tüm aşamalarında hesap verebilirlik aranmakta, iç denetim ise kamu yönetiminde hesap verebilirliği sağlamak için denetim faaliyetlerini daha etkili olacak biçimde geliştirmek zorunda kalmaktadır.

Herhangi bir konuda yetki kullanan, karar alan, işlem yapan veya faaliyette bulunan kişi veya organın, bunlar nedeniyle sorumlu tutulabilmesi ve kendisinden açıklama istenebilmesi hesap verme olarak tanımlanabilir (Alp & Kılıç, 2014, s. 61). Dolayısıyla hesap verenler, kullandıkları yetkinin, aldıkları kararın, yaptıkları işlemin ve yürüttükleri faaliyetin gerek şekil ve gerekse içerik bakımından mevcut düzenlemelere, belirlenmiş amaç ve yöntemlere, etik kurallara ve işin gereğine uygun olduğunu, gözetimi ve denetimi altında oldukları kişi veya organlara ispat etmekle yükümlüdürler (Alp & Kılıç, 2014, s. 61). Böylece, yetki ve sorumlulukları olanların faaliyetlerinde hesap verebilirliğin sağlanmasıyla, beklenmedik kararlar alma eğilimleri sınırlanacak ve dolayısıyla alınan kararlara taraf olanların güvenleri artacaktır (Kardeş Selimoğlu & Yazıcı, 2021, s. 122).

Kurumsal yönetim yaklaşımında özel sektör kuruluşları açısından hesap verebilirlik, kuruluşun stratejik rehberliğini, yönetim kurulu tarafından yönetimin

etkin denetimini ve yönetim kurulunun, kuruluş ve hissedarlara karşı hesap verme yükümlülüğü taşımasının sağlanmasını ifade eden bir ilkedir (TKYD, 2014, s. 15). Yönetim kurulu üyelerinin esas itibarıyla kuruluşun tüzel kişiliğine, dolayısıyla pay sahiplerine karşı olan hesap verme zorunluluğunu anlatmakta olup, etkin biçimde işlerlik kazanması için yönetim kurulu ve tepe yönetimi arasında yetki ve sorumlulukların açık bir biçimde belirlenmesi, yani karar verme ve denetleme yetkisinin bahsi geçen iki yönetim kademesi arasında şüpheye yer bırakmayacak derecede açık olması şarttır (Karpuzoğlu Özelm, 2010, s. 68).

Hesap verebilirlik ilkesi; üst yöneticilerin faaliyetlerin devamı amacıyla aldığı kararların sonucunda sorumlu tutulmaları ve buna bağlı olarak hesap verebilmelerini ifade etmekte, dolayısıyla sorumluluk ilkesi ile azami seviyede ilişkili bir ilke olmaktadır (Türedi v.dğr., 2015, s. 60). Bu sebeple hesap verebilirlik ilkesinin uygulanmasında; bir kuruluşta her düzeyde yetki, görev ve sorumlulukların açık bir şekilde tanımlanması, hesap verme yükümlülüğünün verilen yetkiyle orantılı olması, güçlü ve etkin bir iç kontrol sistemi ile bağımsız iç denetim ve bağımsız dış denetim sistemlerinin varlığı çok önemlidir (Alp & Kılıç, 2014, s. 61).

Kamu yönetiminde yönetim çok aktörlü ve katılımcı bir sistem öngörmekte, bu sebeple sivil toplum kuruluşlarından özel sektör aktörlerine ve karar almadan denetime kadar tüm aşamalarda gündeme gelmekte, dolayısıyla yönetimde demokratikleşme, hukukun üstünlüğü ve hesap verebilirlik için elverişli bir ortam sunulmaktadır (Kutlu v.dğr., 2019, s. 116). Kamu yönetiminde, vatandaşın vergileri ile sağlanan kaynakların; sorumlu, şeffaf, doğru ve adil kamu hizmeti yaklaşımı ile yönetilmesi, hesap verebilir olmanın yanında performans yönetiminin gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır (Uzun, 2009, s. 60). Kuruluşların kendi kapasitelerini amaçları doğrultusunda yönetebilmeleri, kaynaklarını etkin kullanmaları ve şeffaf bir yönetim uygulamaları için yararlanabilecekleri en önemli araçlardan biri olan performans yönetimi, bir kuruluşun iç ve dış sistemlerdeki değişimleri göz önünde bulundurarak, önceden belirlenmiş belirli kurumsal amaçlara ulaşmak amacıyla kurumsal kaynakların

koordine edildiği ve yönlendirildiği bir yönetim şekli olarak tanımlanabilir (Acar, 2014, s. 311). Bu bakımdan performans yönetiminin amacı, operasyonel verimlilik ve etkinliğin artırılması ile hesap verebilirliğin güçlendirilmesi olup, iyi bir hesap verebilirlik sisteminde asillerin vekilleri kontrol edebilmesi beklenir (Acar, 2014, ss. 311-312). Dolayısıyla kamu yönetiminde hesap verebilirlik, kamu kaynaklarını kullananların yapmaması gerektiği halde yaptıklarından, ya da yapması gerektiği halde yapmadıklarından veya niçin yap(a)madıklarından dolayı, kendini yetkili kılan otoriteye karşı sorumlu olmasını, kısaca yetki ve sorumluluk kullananların söz konusu yetki ve sorumluluklarını nasıl kullandığıyla ilgili kendisini hukuksal anlamda sorumlu saymasını içermektedir (Tutar & Altınöz, 2017, s. 228).

Kamu kesiminde vatandaşlara ve seçilmiş temsilcilerine karşı hesap verme yükümlülüğü içerisinde olan yöneticilerin hesap vermesi dış ve iç paydaşlar bakımından değerlendirildiğinde; dış hesap verebilirliğin etkin işlemesi, kuruluş içi hesap verebilirliğin sağlıklı bir zemine oturtulabilmesi ile ilgili olduğu için kuruluş yönetimi ve karar vericileri kuruluş içi raporlamadan yola çıkarak kurumsal amaçlara ne ölçüde ulaştıklarını, ulaşamadıysa bunun sebeplerini kamu kaynağının asıl sahiplerine raporlayabilirler (Acar, 2014, s. 312). Bununla birlikte kuruluşların büyümesi ve faaliyetlerinin çeşitlenmesi, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetim faaliyetlerinin önemini artırmaktadır (Bozkurt, 2019, s. 105). Ayrıca bir kuruluş üst düzey hedefler belirlemiş olabilir, ancak hangi hedefe ne ölçüde yaklaşıldığının ölçülmesi gerekmekte, bu nedenle sapmaların ve dolayısıyla gidiş yolunun teyidi bakımından iç denetim önemli veriler sunmakta, bu şekilde ayrıntı noktalarını göstermesi açısından iç denetim önem taşımaktadır (Acar, 2014, ss. 315-316).

Ancak iç denetçilerin bağımsızlığı burada çok önemli olmaktadır. Zira iç denetçilerin fonksiyonel bağımsızlığa sahip olması, kuruluşlarda idari hesap verme müessesesinin yerleşmesine oldukça büyük katkı sağlamaktadır (Acar, 2014, s. 314). Sonuç olarak hesap verebilirlik ile denetimin birlikteliği söz konusu olmakta, yani hesap verebilirliğin sağlanması için bir araç olan denetim, yönetimin faaliyetlerini belli stan-

dartlar çerçevesinde yürütülen denetim faaliyetleri ile raporlayarak ilgililerin bilgisine sunmakta, dolayısıyla bir nevi ayna vazifesi gören denetimin bağımsız ve tarafsız olması ve denetim standartlarına ve meslek ahlak kurallarına uygun gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Bozkurt, 2019, s. 106). Bu sebeple kamu kuruluşlarında hesap verebilirliğin sağlanması için çok belirgin bir şekilde iç denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı ön plana çıkmaktadır.

4. İÇ DENETİMİN ÜST ÇATISI OLARAK İÇ DENETİM KOORDİNASYON KURULU'NUN KONUMU

Türk kamu yönetiminde iç denetim sistemi ile ilgili olarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun önemli bir işlevi olduğu bir gerçektir. Nitekim 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 67. maddesinde; "İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere aşağıdaki görevleri yürütür" ifadesine yer verilmiş ve söz konusu görevler aşağıdaki gibi sayılmıştır:

- a) İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.
- b) Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.
- c) Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak.
- d) Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak.
- e) Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.
- f) İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek.
- g) İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesini yardımcı olmak.
- h) İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek

sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Hazine ve Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.

- i) İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.
- j) İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.
- k) İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.
- l) Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.”

İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun yukarıda sayılan görevlerinin bir kısmını etkili olarak yapabildiğini söylemek güçtür. Bunun en temel sebeplerinden birisinin İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun çalışma biçimi ile ilgili düzenleme olduğu ifade edilebilir. Çünkü yine 5018 sayılı Kanun'un 66. Maddesinde; “İç Denetim Koordinasyon Kurulunda görevlendirilenlerin asli görevleri devam eder. Başkan ve üyelerine, ayda dörtten fazla olmamak üzere her toplantı günü için (3000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutar üzerinden toplantı ücreti ödenir” ifadesine yer verilmiştir. Asli görevi farklı olan Kurul üyelerinin sınırlı toplantılarla Kanun'da verilen bu denli geniş görevleri etkili bir biçimde yapması zaten pek mümkün görünmemektedir. Özellikle 5018 sayılı Kanun'un 67. maddesinde sayılan “d”, “e” ve “g” bentleri ile ilgili görevlerini etkili bir biçimde yapmakta zorlandığı ifade edilebilir. Bunun sebebi sadece İç Denetim Koordinasyon Kurulu başkan ve üyelerinin asli görevlerinin başka görevler olması da değildir. Bununla birlikte Türk kamu yönetiminde kamu idarelerinin kendi faaliyetlerinde başka bir kamu idaresi ile iş birliği yapabilmeye konusunda çok sınırlı bir eğilim göstermesi de önemli bir etken olarak ifade edilebilir.

Örenay (2009, s. 34), merkezi uyumlaştırma birimi İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun, denetim kurulu veya komitesi rolünü üstlenmesi ve merkezi uyumlaştırma görevini, yeniden yapılandırılacak bir merkezi uyumlaştırma birimine bırakması gerektiğini savunmuştur. Bu öneri bir alternatif olarak tartışılabilir.

İç denetim, ancak ilave idari yapılanmalar her zaman istenen faydayı doğurmayabileceği gibi kamu yönetiminde personel sayısının gereksiz olarak artışına da yol açabilir. Üstelik kurumsal yönetim yaklaşımında denetim komitesi, örgüt içi bir birimdir. Fakat buradan hareketle her kamu kuruluşunda ayrıca bir denetim komitesi oluşturmak da yeni kadro ihdası nedeniyle personel genişlemesine yol açabileceği için rasyonel olmayabilir. O halde mevcut duruma işlerlik kazandırılması daha işlevsel bir görünüm arz etmektedir. Bu ise iç denetimin kamu yönetimindeki rolünün kurumsal yönetimdeki denetim komitesinin rolüne benzer biçimde yeniden ele alınarak daha etkili bir iç denetim sistemi geliştirilebilir. Burada çok önemli olan bir husus iç denetimin bağımsızlığı ve tarafsızlığının sağlanmasıdır. İç denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığını güvence altına alacak bir sistem kurulmasına çalışılmalıdır. Bu konuda daha aktif bir rol üstlenmesi için İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun konumunun ve görevlerinin yeniden ele alınması gerekmektedir.

5 sayılı Devlet Denetleme Kurulu Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 4- 1/b maddesinde; “kamu kurum ve kuruluşlarının teftiş ve denetim birimleri arasında koordinasyon ve uyumlaştırma faaliyetlerini yürütmek”, Devlet Denetleme Kurulunun görevleri arasında sayılmış ve “Koordinasyon ve uyumlaştırma” başlıklı 21. maddesinde ise bu konuyla ilgili detaylara yer verilmiştir. Denilebilir ki, 5 sayılı Devlet Denetleme Kurulu Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Devlet Denetleme Kurulu denetim açısından önceki duruma göre daha etkili hale getirilmiştir (Bozkurt, 2019, s. 42).

Aslında denetimin üst çatısının, bir yandan Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim yapan Sayıştay ile, diğer taraftan yürütme adına denetim yapan Devlet Denetleme Kurulu ile sağlanması, bu nedenle de İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Hazine ve Maliye Bakanlığı yerine Devlet Denetleme Kurulu ile ilişkilendirilmesi daha uygun olacaktır (Bozkurt, 2018, s. 23). Böylece teftiş ve denetim birimleri arasında daha etkili koordinasyon ve uyumlaştırma sağlanabilir ve bu durum ayrıca iç denetimin kamu kuruluşlarında fonksiyonel bağımsızlığı ve tarafsızlığını güçlendirebilir.

5. SONUÇ

Kamu yönetiminde etkili ekonomik ve verimli bir yönetim sergilemek için süreç içerisinde çeşitli yaklaşımlardan yararlanma yoluna gidilmektedir. Türk kamu yönetiminde iç denetim sisteminin kamu yönetimine katkısı farklı açılardan ele alınarak açıklanabilir. Ancak kurumsal yönetim yaklaşımında önemli bir birim olan denetim komitesinin görev ve sorumluluklarının iç denetim tarafından yerine getirilebilmesi Türk kamu yönetimine sağlayacağı değer açısından çok önemlidir.

Çünkü kurumsal yönetim yaklaşımındaki denetim komitesi benzeri bir yapılanma Türk kamu yönetiminde bulunmamaktadır. Kamu kuruluşlarında denetim komitesi ve benzeri bir yapılanmaya gidilmesi ise çok fazla bürokratik katmana yol açacağından işlevsel olmayabilir. Bu durumda kurumsal yönetim yaklaşımındaki denetim komitesinin rolünün Türk kamu yönetiminde iç denetim tarafından karşılanabilirliği üzerinde durulabilir. Bu açıdan Türk kamu yönetiminde iç denetim ile ilgili düzenlemeler incelendiğinde iç denetimin kurumsal yönetim yaklaşımındaki denetim komitesinin görev ve sorumluluklarını önemli ölçüde karşılayabileceği görülmüştür. Ancak gelişime açık olan bu özelliğin ilerletilebilmesi için iç denetimin, Türk kamu yönetiminde adillik, sorumluluk, saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerinin başarılı bir biçimde uygulanabilmesi amacıyla, kamu kuruluşlarında konumunun yeniden ele alınarak etkinleştirilmesi gerekmektedir. Burada dikkat çeken husus kurumsal yönetim yaklaşımındaki denetim komitesinin bağımsızlığı ve tarafsızlığına vurgu yapılmasından hareketle iç denetimin bağımsızlığı ve tarafsızlığı konusunda geliştirme yapılması gerekliliğidir.

Kamu kuruluşlarında iç denetimin bağımsızlığı ve tarafsızlığını sağlamak için iç denetçilerin personeli oldukları kuruluşlardaki konumlarının, görev ve yetkilerinin güvence altına alınması amacıyla mevcut durumlarının İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından kapsamlı bir biçimde araştırılarak iç denetim mevzuatında geliştirmeler yapılması konusunda girişimlerde bulunulabilir. İç Denetim Koordinasyon

Kurulu tarafında yapılabilecek böyle bir araştırmada tüm kamu iç denetçilerinin ve ilgili olan tarafların görüşlerinin toplanması için anket, görüşme gibi yöntemlerden yararlanılabilir. Ayrıca iç denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı için personeli oldukları kuruluşların dışında güvence sağlayıcı bir kamu kuruluşunun varlığı önemlidir. Bununla birlikte iç denetçiler bağımsız ve tarafsız olarak faaliyetlerini sürdürebilmeleri konusunda kendilerine sağlanan güvencenin işlerliği konusunda tereddüt duymamalıdır.

Bu çerçevede İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun da yeniden yapılanması uygun olacaktır. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun 5018 sayılı Kanun ile verilen görevleri etkili bir biçimde yapabilmesine uygun bir biçimde teşkilatlanması sağlanmalıdır. Özellikle İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun başkan ve üyelerinin asli görevlerinin başka bir görev olmaması, sadece iç denetim ile ilgili görevlerinin olması uygun olacaktır.

İç denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı açısından İç Denetim Koordinasyon Kurulu daha aktif bir rol üstlenebilirse Türk kamu yönetiminde iç denetim kurumsal yönetimdeki denetim komitesinin rolünü çok daha iyi bir biçimde karşılayabilir. Zira iç denetim, tarafsız ve bağımsız denetim faaliyetleri ile bir taraftan kuruluşlarda kurumsal yönetimin uygulanmasını sağlarken, diğer taraftan da ilgililere mevcut kurumsal yönetim hakkında değerlendirmelerde bulunarak kurumsal yönetimin kalitesinin ve dolayısıyla etkinliğinin artırılmasına katkıda bulunabilir (Türedi v.dğr., 2015, s. 70). Burada en önemli nokta kurumsal yönetim yaklaşımındaki denetim komitesi gibi Türk kamu yönetimindeki iç denetimin bağımsızlığı ve tarafsızlığının tam olarak güvence altına alınabilmesidir. İç denetçilerin atama sürecinde ve idari görevlere atanmalarında, iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde ve raporlamalarda İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun iç denetçilerin fonksiyonel bağımsızlığını ve tarafsızlığını güvence altına alacak bir biçimde sürece daha fazla dahil olması gerekir.

Kaynakça

Acar, İ. A. (2014). Kamu kurumlarında kurumsal yönetim ve iç denetim fonksiyonu. (Halis Kırıl, Ed.) *İç denetim*

- “yönetime değer katmak” içinde (307-316). Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları, Yayın No 1.
- Adiloğlu, B. (2011). *İç denetim süreci ve kontrol prosedürleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Akçay, G. (2011). Kurumsal risk yönetiminde iç denetimin rolü ve kamu idarelerinde yaşanan gelişmeler. *Denetisim Dergisi*, (7), 25-46. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/denetisim/issue/22497/240537>, (Erişim Tarihi, 05.10.2021).
- Akçay, S. (2014). Kamu iç denetiminin organizasyon ve mevzuat perspektifinde değerlendirilmesi üzerine bir çalışma. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(1), 1-23. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/usaksosbil/issue/21639/232571>, (Erişim Tarihi, 08.09.2021).
- Alp, A. & Kılıç, S. (2014). *Kurumsal yönetim nasıl yönetilmeli?*, İstanbul: Doğan Egmont Yayıncılık.
- Atağan, G. (2018). Kurumsal yönetişimde şeffaflık ve entegre raporlama. (T. Uçma Uysal & G. Kurt, Ed.) *Disiplinler arası bakış açısı ile yönetişim* içinde (131-153). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Balkan, B. & Bozkuş Kahyaoglu, S. (2018). Kurumsal yönetim kapsamında vizyon, misyon ve değerler: Türk bankacılık sektörü üzerine bir değerlendirme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Nisan 2018, (Özel Sayı), 485-507. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/muvu/issue/36666/394151>, (Erişim Tarihi, 29.09.2021).
- Bayansar, R. (2019). Yönetim ve kamu yönetimi. (M. A. Özer, Ed.) *Yönetim ve..* içinde (295-320). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Bozkurt, P. (2018). Türk kamu yönetiminde iç denetim sistemi: Stratejik yönetim perspektifinden bir değerlendirme. *Sayıştay Dergisi*, (109), 9-25. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/sayistay/issue/61565/919228>, (Erişim Tarihi, 13.09.2021).
- Bozkurt, P. (2019). *Yönetişim ekseninde iç denetim ve kamu iç denetim standartları çerçevesinde gelişime açık yönleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çevik, S. (2002). Türk bütçe sisteminde denetim: Geleneksel denetimden performans denetimine. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10(1-2), 104-129. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/suhfd/issue/26629/280711>, (Erişim Tarihi, 19.10.2021).
- Erkan, M., Özdemir, S. & Karakoç, M. (2010). Avrupa Birliği sürecinde kamuda iç denetim: Pamukkale Üniversitesi örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 12(1), 85-109. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/akuiibfd/issue/1625/20363>, (Erişim Tarihi, 19.10.2021).
- Ersen, H. (2014). *Kurumsal yönetimin yol haritası*. İstanbul: Yolda Kitap Yayınları.
- Fayol, H. (1954). *General and industrial management*. (Constance Storrs, Çev.). London: Sir Isaac Pitman and Sons.
- G20/OECD. (2016). *G20/OECD principles of corporate governance (Turkish version)*. Paris: OECD Publishing. Retrieved from <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257443-tr>, https://www.oecd-ilibrary.org/governance/g20-oecd-principles-of-corporate-governance_9789264257443-tr, (Erişim Tarihi, 05.10.2021).
- George, N. (2005). The role of audit committees in the public sector. *The CPA Journal*, 75(8), 42-43.
- Gerekan, B. & Pehlivan, A. (2009). Kamu kurumlarında denetim komitelerinin kompozisyonu ve çalışma biçimi üzerine bir araştırma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 11(1), 331-353. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/akuiibfd/issue/1627/20394>, (Erişim Tarihi, 13.09.2021).
- Gulick, L. (1937). Notes on the theory of organization. (L. Gulick & L. Urwick, Ed.) *Papers on the science of administration* içinde (1-45). New York: Institute of Public Administration, Columbia University.
- Hasanoğlu, M. (2018). Kamu yönetiminde denetim ve ombudsman. (M. A. Özer & U. Ayhan, Ed.) *Kamu yönetimi tartışmaları* içinde (389-418). Ankara: Gazi Kitabevi.
- İDKK. (2013). *Kamu iç denetim rehberi*. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayını, Versiyon 1.0.

- Johnstone, K. M., Gramling, A. A. & Rittenberg, L. E. (2014). *Auditing: A risk-based approach to conducting a quality audit*. (9th Edition). International Edition. USA, South-Western: Cengage Learning.
- Kamu İç Denetim Standartları. (2017). https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/kamu_ic_denetim_standartlari.pdf, (Erişim Tarihi, 12.11.2021).
- Kardeş Selimoğlu, S. & Yazıcı, R. (2021). Türkiye’de kurumsal yönetim ve sürdürülebilirlik. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ağustos 2021, (Özel Sayı), 113-136. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/en/pub/mufad/issue/64484/982425>, (Erişim Tarihi, 16.01.2022).
- Karpuzoğlu Özelmaz, E. (2010). *Kurumsal yönetimde yönetim kurulu*. İstanbul: Hayat Yayınları (İstanbul Ticaret Odası’nın katkılarıyla).
- Kılıç, S. & Türedi, H. (2020). Denetim komitesi faaliyetlerinin kurumsal yönetimdeki rolü. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, (110), 435-459. Retrieved from <https://asosjournal.com/?mod=tammetin&makaleadi=&key=46785>, (Erişim Tarihi, 05.12.2021).
- Kutlu, Ö., Örselli, E. & Kahraman, S. (2019). Kamu yönetiminde denetim, ombudsmanlık ve e-yönetişim. (B. Parlak & K. C. Doğan, Ed.) *E-yönetişim kavramsal/kuramsal çerçeve, ülke incelemeleri ve Türkiye’ye yansımaları* içinde (115-148). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- OECD. (1999). *Principles of corporate governance*. Paris: OECD Publications. Retrieved from https://www.oecd-ilibrary.org/search?value1=oecd+principles+of+corporate+governance&option1=quicksearch&facetOptions=51&facetNames=pub_igoId_facet&operator51=AND&option51=pub_igoId_facet&value51=%27igo%2Foecd%27&publisherId=%2Fcontent%2Figo%2Foecd&searchType=quick, (Erişim Tarihi, 05.10.2021).
- OECD. (2004). *Principles of corporate governance*. Paris: OECD Publications. Retrieved from https://www.oecd-ilibrary.org/search?value1=oecd+principles+of+corporate+governance+2004&option1=quicksearch&facetOptions=51&facetNames=pub_igoId_facet&operator51=AND&option51=pub_igoId_facet&value51=%27igo%2Foecd%27&publisherId=%2Fcontent%2Figo%2Foecd&searchType=quick, (Erişim Tarihi, 05.10.2021).
- OECD. (2006). *OECD kamu işletmeleri için kurumsal yönetim rehberi*. İstanbul: TÜSİAD Yay. Retrieved from <https://tusiad.org/tr/yayinlar/raporlar/item/3609-oecd-kamu-isletmeleri-icin-kurumsal-yonetim-rehberi>, (Erişim Tarihi, 06.11.2021).
- OECD. (2015). *OECD guidelines on corporate governance of state-owned enterprises*. 2015 Edition, Paris: OECD Publishing. Retrieved from <http://dx.doi.org/10.1787/9789264244160-en>, https://www.oecd-ilibrary.org/governance/oecd-guidelines-on-corporate-governance-of-state-owned-enterprises-2015_9789264244160-en, (Erişim Tarihi, 05.10.2021).
- Örenay, H. (2009). Kamu iç mali kontrol sisteminde merkezi uyumlaştırma birimi ile denetim komitesinin/kurulunun rolü. *Denetisim Dergisi*, (1), 28-34. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/denetisim/issue/22499/240559>, (Erişim Tarihi, 02.10.2021).
- Parlak, B. & Doğan, K. C. (2016). *Kamu yönetimi kamu yönetimi disiplininin gelişmesinde rol oynayan kuramsal yönler üzerine bir giriş*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- SPK. (2014). *Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1)*. [blob:https://mevzuat.spk.gov.tr/ec4bfb26-0a42-43c0-b747-c8054011424e](https://mevzuat.spk.gov.tr/ec4bfb26-0a42-43c0-b747-c8054011424e), (Erişim Tarihi, 04.12.2021).
- Şahin, Y. (2018). *Yönetim bilimi ve Türk kamu yönetimi*. 8. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi.
- TKYD & Deloitte. (2006). *Nedir bu kurumsal yönetim?*. İstanbul: Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği ve Deloitte ortak yayını. Retrieved from https://www.tkyd.org/files/downloads/faaliyet_alanlari/yayinlarimiz/tkyd_yayinlari/nedir_bu_kurumsal_yonetim.pdf, (Erişim Tarihi, 23.10.2021).
- TKYD. (2014). *Kurumsal yönetim ilkeleri ışığında sivil toplum kuruluşları yönetim rehberi*. İstanbul: Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği Yayınları. Retrieved from https://www.tkyd.org/files/downloads/faaliyet_alanlari/yayinlarimiz/tkyd_yayinlari/stk_yonetim_rehberi.pdf, (Erişim Tarihi, 23.10.2021).

- TKYD. (2021). Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği. Retrieved from <http://www.tkyd.org/files/downloads/hakkimizda/TKYD%20Kurumsal%20Yonetim%20Nedir%202017.pdf>, (Erişim Tarihi, 03.11.2021).
- Tutar, H. & Altınöz, M. (2017). Hesap verebilirlik bağlamında iç denetim ve sorun alanları: Eleştirel bir analiz. *Bartın Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(15), 225-248. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/bartiniibf/issue/30498/329746>, (Erişim Tarihi, 12.10.2021).
- Tüm, K. & Reyhanoğlu, M. (2015). İç kontrol sisteminin örgüt kültürünü belirlemedeki rolü. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(31), 395-422. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mkusbed/issue/19577/208963>, (Erişim Tarihi, 25.09.2021).
- Türedi, H., Karakaya, G. & İldem, M. (2015). Kurumsal yönetim ve iç denetim ilişkisi. *Sayıştay Dergisi*, (96), 55-74. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/sayistay/issue/61551/919178>, (Erişim Tarihi, 05.11.2021).
- Uzun, A. K. (2009). Kamu yönetiminde iç kontrol ve iç denetim yaklaşımı. *Denetisim Dergisi*, (3), 59-65. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/denetisim/issue/22498/240545>, (Erişim Tarihi, 16.09.2021).
- Yıldırım, S. & Özyiğit, H. (2019). Kamu sektörü yönetiminde iç denetimin rolü. *EBYU İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (1), 1-11. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ebyuifbdergi/issue/46597/579281>, (Erişim Tarihi, 26.09.2021).
- 5 Sayılı Devlet Denetleme Kurulu Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi. (2018). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/19.5.5.pdf>, (Erişim Tarihi, 02.11.2021).
- 1982 Anayasası. (1982). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>, (Erişim Tarihi, 12.10.2021).
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. (2003). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf>, (Erişim Tarihi, 03.10.2021).