

D o s y a D 1 Ő 1

Avrupa Birliği Üyelik Sürecinde Kamu İç Denetim Sistemi: Hayaller ve Gerçekler

Hamza Al¹

Özet: Bu çalışmanın amacı, Avrupa Birliği üyelik süreciyle birlikte oluşturulan Türk iç denetim sisteminin mevcut durumunu değerlendirmektir. Çalışmada Avrupa Birliği ilerleme raporları başta olmak üzere bu konudaki literatür gözden geçirilmiştir. Çalışmada Türk iç denetim sisteminin bazı sorunlarla yüz yüze olduğu ortaya konulmuştur. Bu sorunlar, ağırlıklı olarak uyum için gerekli olan altyapıyı oluşturmadan iç denetim sisteminin Batıdan olduğu gibi aktarılmasıyla ilişkilidir. İç denetim sistemi transfer edilirken Türkiye ile Batı arasındaki bürokratik kültürel farklılık dikkate alınmamıştır. Geline nokta Batıdan aktarılan birçok kurum gibi iç denetim sisteminden de beklenen sonuç elde edilememiştir.

Anahtar Kelimeler: Kamu İç Denetim Sistemi, Kamu Reformları, Avrupa Birliği ve İç Denetim Sistemi.

1. Giriş

Türk kamu yönetimi sisteminin iç denetim sistemiyle yasal düzeyde tanışması, 10 Aralık 2003 tarihinde kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla olmuştur. “Temel Yasa” niteliğinde olan söz konusu kanunu ve dolayısıyla iç denetim sistemini, Avrupa Birliği üyelik sürecinden bağımsız olarak düşünmek mümkün değildir. Nitekim 2000 yılı

¹ Doç. Dr., Sakarya Üniversitesi Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü

İndan itibaren, üyelik sürecinde önemli bir yere sahip olan tüm ilerleme raporlarında, “Mali Kontrol” başlığı altında genel olarak mali konulara ve özel olarak da iç denetim konusuna değinilmektedir. Söz konusu raporlara göz atıldığında Avrupa Birliği’nin iç denetim konusuna oldukça önem verdiği ve iç denetimle ilgili gelişmeleri yakından takip ettiği görülecektir.

Kuşkusuz denetim olgusu başlı başına değerlendirilecek bir konu değildir. Denetim, içinde bulunduğu kamu yönetimi sistemiyle ve anlayışıyla yakından ilişkilidir. Her kamu yönetimi anlayışının kendine has bir denetim anlayışı vardır. Son yıllarda küresel rekabet ve artan kamuoyu duyarlılığı başta olmak üzere günümüz dünyasında kamu kaynaklarını daha doğru bir şekilde kullanma kaygısı ve kamu kaynaklarını yönetenlerin halka hesap verme sorumluluğu konusu, genelde denetim konusunu, özel de ise iç denetim konusunu giderek önemli hale getirmektedir. Fakat Avrupa Birliği’nin önem atfettiği ve Avrupa Birliği üyelik süreciyle birlikte Türk kamu yönetiminin tanıştığı iç denetim sisteminin başarılı olduğu konusu tartışmalıdır. Çalışmanın temel tezi, kamu yönetimi açısından bunca yıldır Batıyı takip ederek Batı kurumlarını kendi bünyesine aktarmaya çalışan Türkiye’nin, reform konusunda sağlıklı bir yöntem geliştiremediği ve bu bağlamda Batıdan transfer ettiği iç denetim sisteminin bekleneni veremediğidir.

2. İç Denetim Sistemi

Avrupa Birliği üyelik süreciyle Türkiye’nin gündemine giren ve henüz etkin olamasa da Türk kamu yönetiminin parçası haline gelen iç denetim sistemi, özel sektörde doğmuş, daha sonra kamuya ithal edilmiş bir kurumdur. İç denetimin kökleri Milattan öncesine, Eski Mezopotamya ve Mısır uygarlıklarına kadar götürülse de, modern iç denetimin başlangıcı 1941 yılına gitmektedir (Moeller, 2009: 7; Sawyer, 1981: 3). 1930’lu yıllarda, özellikle halka arz edilen menkul kıymetlerle ilgili sorunlar ve yaşanan diğer tecrübeler, sadece dış denetimin yeterli olmadığını ortaya koymuş ve iç denetim sisteminin gelişmesine katkı yapmıştır. 1940’lı yıllar iç denetim sisteminin geliştiği ve kurumsallaşmaya başladığı yıllardır. 1941 yılında Amerika Birleşik Devletleri’nde kurulan İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors - IIA), iç denetim sisteminin gelişmesi ve profesyonelleşmesi konusunda temel aktörlerden birisi olmuş, bu tarihten itibaren iç denetim ayrı bir fonksiyon

olarak görölmeye başlanmıştır (Sawyer, 1981; Pickett, 2003: 7). Uluslararası mesleki örgüt olarak kurulan söz konusu enstitü, mesleki dayanışmanın ötesinde, iç denetimin kabul görmesi, ortak standartların geliştirilmesi ve uygulanması konusunda önemli işlevler üstlenmiştir.

İç denetim sisteminin gelişmesinde yasal düzenlemeler ve ortaya konulan bazı raporların da etkisi söz konusudur. Örneğin 1977 tarihinde Amerika Birleşik Devletleri'nde yürürlüğe giren bu konuyla ilgili kanun (Foreign Corrupt Practices Act), kamu kurumlarında etkili bir iç denetim sisteminin kurulmasını hüküm altına alarak bu ülkede sisteme katkı yapmıştır. Yine 1987 tarihinde hileli finansal raporlama konuları üzerine kurulan komisyon tarafından hazırlanan rapor (National Commission of Fraudulent Financial Reporting), özellikle sahtekârlıkla mücadele için iç denetim sistemlerinin güçlendirilmesini önererek Amerika'da iç denetim sisteminin gelişmesinde önemli rol oynamıştır (Whittington ve Pany,1995: 692-693). Söz konusu komisyon, hazırladığı raporunda, tüm kamu kurumlarının etkili, objektif iç denetim fonksiyonuna sahip olması gerektiğini önermenin ötesinde, iç denetim fonksiyonu ile ilgili hemen hemen tüm konuları ele almıştır (NCCFR, 1987). Özellikle 2000'lerde Amerika'da bazı büyük şirketlerde (örneğin Enron) ortaya çıkan muhasebe skandalları da iç denetimle ilgili yeni düzenlemeleri hızlandırmıştır.

1940'lı yıllardan günümüze, iç denetim sisteminin geldiği nokta küçümsemeyecek niteliktedir. Bu süre zarfında iç denetimin felsefesinde, yöntemlerinde, standartlarında, yaklaşımlarında ve tekniklerinde önemli değişiklikler olmuştur (Sawyer, 1991: 38). İç denetim sistemi, zamanla yeni işlevler üstlenmiş ve kendini geliştirmiştir. Başlangıçta çifte denetim (double-check) olarak ortaya çıkan iç denetim, daha sonra uygunluğun değerlendirilmesi, prosedürlerin incelenmesi, kontrolün değerlendirilmesi, iç kontrol sistemleri hakkında raporlama konularına odaklanmıştır (Whittington ve Pany,1995: 692). 2000'li yıllarda ise, kurum etkinliğinin denetlenmesi ve amaçlara ulaşılmamasını sağlamanın yanı sıra, risk değerlendirmesi ve kurumun faaliyetlerine değerkatma konularını kendi alanına dâhil etmiştir. Genişleyen rolle birlikte iç denetim, kurumların kontrol sisteminin ve risk yönetiminin önemli bir parçası haline gelmiştir (Speklé ve diğerleri, 2007; Pickett, 2004: 11; Diamond, 2002).

İç denetim sistemi, çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. Hatta zengin bir tanım listesi literatürde yer almaktadır. Fakat bu tanımların hemen hepsi bir meslek örgütü olan İç Denetçiler Enstitüsü'nün tanımına dayanmaktadır. Bu yönüyle enstitünün tanımı evrensel bir tanım haline dönüşmüştür. Buna göre iç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Bu bağlamda iç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur (www.theiia.org). Öncelikle iç denetim, organizasyonun kabul edilmiş hedeflerinin gerçekleştirme derecesini ölçüp değerlendirerek, risk yönetimi, kontrol ve yönetimle ilgili konularda üst yönetime bağımsız ve nesnel görüş sunan, kurumun faaliyetlerine değer katan, kaynakların uygun şekilde kullanılması konusunda güvence sağlayan, ortak standartlar geliştiren bağımsız danışmanlık hizmetidir. İç denetim, faaliyetlerin daha etkili ve verimli olmasını; finansal ve operasyonel bilgilerin güvenilir ve doğru olmasını; varlıkların korunmasını, yasalara, kurallara ve akitlere uyulmasını sağlamaya yönelik bir yapılanmadır. Bu yönüyle bakıldığında iç denetim, amaçların gerçekleşmesine yardımcı olan bir faaliyet alanı olarak ortaya çıkmaktadır.

İç denetimin tanımı içerik olarak zamanla zenginleştirilmiştir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü 1999 yılında iç denetim tanımına risk yönetimini dahil etmiştir (Zwaan vd., 2011: 586). İtalyanca "risicare" kelimesinden geldiği ve cesaret etmek anlamı taşıdığı söylenen risk, zorunlu bir sonuç yerine bir tercihi ifade etmektedir (Pickett, 2011: 60). İç denetim risk(in) yönetimini içermektedir. Çünkü kurumlar, alt yapı, personel, süreçler, teknoloji gibi iç faktörler ile çevresel, ekonomik, politik, sosyal, teknolojik vb. dış faktörlere bağlı çeşitli risklerle karşı karşıyadırlar (Pickett, 2005: 12). Bu bağlamda iç denetçiler, idarenin politikaları doğrultusunda tespit edilen risklerin ve risk alanlarının belirlenmesine yardımcı olurlar; risk yönetimi süreçlerinin iyileştirilmesine katkıda bulunurlar; kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen risk esaslı planlar yaparlar; kurumun yönetim süreçlerinin, faaliyetlerinin ve bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri değerlendirirler; kurumun sistimal riskini na-

sıl yönettiğini değerlendirirler; risk yönetim süreçlerini kurmada ve geliştirmede yönetime yardım ederler (www.theiia.org; ECIIA, 1995: 20).

İç denetim belirli standartları içermektedir. Başka alanlarda olduğu gibi standartlar konusunda da Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü hemen hemen tek otoritedir. Enstitü, standartları “nitelik” ve “performans” standartları olarak ikiye ayırmıştır. Nitelik standartları, iç denetim faaliyetlerini yürüten birimlerin ve kişilerin niteliklerine yöneliktir. Buna göre; (i) İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlukları; iç denetimin tanımı, etik kuralları ve standartlarla uyumlu olan ve üst yönetim tarafından onaylanan bir yönetmelikle açıkça tanımlanmalıdır. (ii) İç denetim faaliyeti bağımsız olmalı, iç denetçiler görevlerini yaparken objektif davranmalıdır. (iii) Görevler, yeterlilik ve azami mesleki özen ve dikkat ile yerine getirilmelidir. (iv) İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamalı ve bunu sürdürmelidir (www.theiia.org).

Performans standartları ise, iç denetimin doğasını açıklamaya yöneliktir ve denetim hizmetlerinin performansını değerlendirmede kullanılan kalite kıstaslarını ortaya koymaktadır. Buna göre (i) iç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetini, faaliyetin kuruma değer katmasını sağlayacak şekilde etkili yönetmelidir. (ii) İç denetim faaliyeti, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, yönetişim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirmek ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır. (iii) İç denetçiler, her görev için, amaçları, kapsamı, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamak ve yazılı hale getirmek zorundadırlar. (iv) İç denetçiler, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli bilgileri belirlemek, analiz etmek, değerlendirmek ve kayıtlı hale getirmek zorundadırlar. (v) İç denetçiler, görev sonuçlarını raporlamalıdırlar. (vi) İç denetim yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurmak ve uygulamak zorundadır. (vii) İç denetim yöneticisi, üst yönetimin kurum için kabul edilemeyecek bir artık risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiğine inandığı takdirde, konuyu üst yönetimle tartışmak zorundadır. Artık riskle ilgili bir karara varılamazsa, iç denetim yöneticisi, konuyu çözümlenmesi için denetim komitesi ve yönetim kurulu rapora etmek zorundadır (www.theiia.org).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün ortaya koyduğu ve ulusal yöne-

timler tarafından da genellikle kabul edilen bu standartların amacı, iç denetim uygulamasını temsil eden genel ilkeleri ortaya koymak, iç denetim faaliyetlerinin etkinliğini artırmak, iç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin hazırlamak ve süreçleri geliştirmektir. Bu anlamda iç denetçilerin rolü, genel geçer standartları, kalıpları ve prosedürleri kullanarak, kurumların performansını değerlendirmek, sistemin geliştirilmesi konusunda önerilerde bulunarak değer katmak ve sistem kontrollerinin yeterliliği konusunda güvence sağlamaktır (Burnaby ve Hass, 2011).

3. Türk Kamu İç Denetim Sisteminin Kurulmasında Avrupa Birliği'nin Rolü

Türk kamu yönetiminin iç denetim sistemiyle tanışmasını, Avrupa Birliği üyelik sürecinden bağımsız olarak ele almak mümkün değildir. Hiç kuşkusuz Avrupa Birliği üyelik süreci, Türk kamu yönetiminin birçok yeni yönetim yapısıyla ve anlayışıyla tanışmasını en azından hızlandırmıştır. Bu anlamda Türk kamu yönetiminin iç denetim sistemini kurması Avrupa Birliği üyelik süreciyle ve biraz da Avrupa Birliğinin zorlamasıyla olmuştur. Bu süreç, en iyi, ilerleme raporlarında kendini göstermektedir.

Bilindiği gibi Avrupa Birliği, her yıl düzenli olarak yayınladığı ilerleme raporları aracılığıyla, başka alanlarda olduğu gibi kamu yönetimi alanına ilişkin yapılanları ve yapılması gerekenleri ortaya koymakta ve aday ülke olarak Türkiye'yi reformlar konusunda cesaretlendirmekte ve yönlendirmektedir. Avrupa Birliği, tüm aday ülkeler gibi Türkiye için de, uluslararası alanda kabul edilmiş AB'ye uyumlu kamu iç mali kontrol prensiplerinin kamu sektörünün kontrol ve denetim sistemlerine aktarılmasını istemektedir. Yıllar itibariyle gelişerek bugünkü halini alan Birlik müktesebatı da, etkili ve şeffaf bir mali yönetim ve kontrol sistemi ile işlevsel açıdan bağımsız bir iç denetim sistemi öngörmektedir.

Ağırlıklı olarak mali yönetimle ilişkilendirilen iç denetim fonksiyonu, Avrupa Birliği ilerleme raporlarında genellikle Mali Kontrol başlığı altında, Kamu İç Mali Kontrol (Public Internal Financial Control-PIFC) alt başlığı içinde ele alınmakta ve iç kontrol sisteminin bir parçası olarak görülmektedir. Avrupa Birliği ülkelerinde denetim olgusu tek örneklik göstermese de (Şener, 2008), üyelik sürecinin başlangıç yıllarında Türkiye'nin kamu yö-

netimi ve kontrol yapıları ile Avrupa Birliği ülkelerindeki kamu yönetimi ve kontrol yapıları arasında önemli farklılıklar bulunduğu bir gerçektir.

Avrupa Birliği, 2000 yılından itibaren, aday ülkelerin iç mali kontrol sistemlerini geliştirilmelerine yönelik politikalar izlemelerini istemektedir. Buna göre aday ülkeler, iç mali kontrol ve dolayısıyla iç denetim konusunda uluslararası standartlara uygun bir yapı oluşturmak ve iyi uygulamaları aktarmak zorundadırlar. Diğer bir ifadeyle aday ülkeler, üye ülkeler tarafından uygulanan ve iç denetimi de kapsayan kamu iç mali kontrol sistemini kurmak ve geliştirmek zorundadırlar. Mali kontrol başlığını taşıyan faslın açılabilmesi için bu alanda yeterli düzeyde bir ilerlemenin ve iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu durum Türkiye ile ilgili ilerleme raporlarında da açıkça görölmektedir.

1997 tarihli Lüksemburg Zirvesi sonrasında Avrupa Birliği Konseyi ile Parlamentosuna aday ülkelerle ilgili düzenli rapor sunan Avrupa Komisyonunun, Türkiye ile ilgili ilk raporu, “Türkiye’nin Katılım Yönünde İlerleme Üzerine Komisyonun 1998 Düzenli Raporu”dur. Komisyon, 1998 tarihli ilk İlerleme Raporunda, Türkiye’nin Topluluk müktesebatıyla uyumlu mevzuat hazırlama ve uygulama kabiliyeti olan bir idareye sahip olduğu belirtilmekte ve yolsuzluğa karşı tedbirlerin yetersiz oluşuna dikkat çekilmektedir (Avrupa Komisyonu, 1998). Avrupa Birliği, ilerleme raporlarında genellikle siyasi ve ekonomik kriterler ile üyelik yükümlülüğünü üstlenme yeteneği konusu üzerinde durulmaktadır. şunu belirtmek gerekir ki, siyasi ve ekonomik kriterler konusundaki netlik, idari kriterler konusunda görölmemektedir. İdareye ilişkin talepler daha dolaylıdır ya da siyasi ve ekonomik kriterleri yerine getirmeye yöneliktir.

Avrupa Birliği, 2000 yılına kadar ilerleme raporlarında iç denetim konusunu açık bir şekilde ele almamıştır. Bu tarihten sonra, iç denetim, genellikle, Mali Kontrol başlığı altında yer alan Kamu İç Mali Kontrol (Public Internal Financial Control-PIFC) alt başlığı altında ayrı bir başlık olarak incelenmeye başlanmıştır. Avrupa Birliği, bu konulara değindiği 2000 Yılı İlerleme raporunda, denetim birimlerin çokluğuna ve dağınıklığına dikkat çekerek, bu durumun mükerrer denetime ve bazı alanların denetim kapsamı dışında kalmasına yol açtığını ve bunun denetimin etkinliğini azalttığını ifade etmiştir. Ayrıca aşırı bürokratik sistemin, denetim birimlerinin rapor-

larını çoğu defa etkisiz kıldığı belirtilmiştir (Avrupa Komisyonu, 2000).

2001 yılında yayınlanan İlerleme Raporunda ise, Kamu İç Mali Kontrolü alanında sınırlı bir ilerlemenin olduğu, bununla birlikte mevcut mali yönetim ve kontrol sistemlerindeki zayıflıkların ve yetersizliklerin hükümet tarafından belirlendiği ve iç kontrol ve iç denetim konularında uluslararası kabul görmüş ve Avrupa Birliğine uygun kavram ve tanımları içerecek şekilde değişimlerin öngörüldüğü ifade edilmektedir. Rapora göre, Kamu İç Mali Kontrol Sistemi, kavramsal olarak ve uygulamanın uyumu açısından eksik ve yasal çerçeve açısından yetersizdir; sağlam mali yönetim, şeffaflık, kamu kredibilitesi ve performans yönetimi gibi konularda uluslararası kabul görmüş prensipleri düzenli olarak takip etmemektedir. Çağdaş Kamu İç Mali Kontrole ilişkin uyumlu bir hükümet yaklaşımının bulunmaması, Kamu İç Mali Kontrol Sistemine ilişkin bir kanunun olmayışı ve Kamu İç Denetim mesleğinin Türkiye’de yer almaması, Komisyon tarafından önemli eksiklikler olarak görülmektedir. Komisyona göre, iç ve dış mali kontrole ilişkin rol ve sorumluluklar sağlıklı olarak belirlenmemiştir. Değişik kamu kurum ve kuruluşlarınca oluşturulmuş iç denetim birimlerinin sayısı, 129’dur ve bu birimlerin işlevlerinin kesin olarak belirlenmesine ihtiyaç bulunmaktadır (Avrupa Komisyonu, 2001).

İç denetim konusunun 2002 ve 2003 yılı İlerleme Raporlarında daha net bir şekilde değinildiği görülmektedir. Komisyon, her iki raporunda da benzer kelimelerle aynı konulara dikkat çekmiştir. Komisyona göre, Türkiye’nin geleneksel kamu yönetim ve kontrol yapıları ile Avrupa Birliğinin uyguladığı kriterler arasında önemli ölçüde farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılık, özellikle, yöneticilerin hesap verebilirliğinin ve modern iç denetimin olmamasında ve Maliye Bakanlığı ile Sayıştay’ın çoğu zaman örtüşen ve çatışan işlevlerinde daha belirgin olarak ortaya çıkmaktadır.

Komisyon, 2002 İlerleme Raporunda kamu kurumlarında, kendi kurumlarının denetimini yapmakla ve kurumlarının mali yönetimi ve kontrol sistemlerini değerlendirmekle sorumlu, işlevsel açıdan bağımsız iç denetim birimlerinin kurulmasını önermektedir. Komisyona göre, kurumların iç denetim usulleri, uluslararası standartlarla uyumlu olarak, sistem tabanlı işlemlere ve performans denetimi işlevlerine dayanmalıdır (Avrupa Komisyonu, 2002; Avrupa Komisyonu, 2003). Komisyon, ayrıca, Hükümet tarafından Ocak

2002’de kabul edilen “Kamuda Saydamlığın Artırılması ve Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planı”nın kabulüne atıf yaparak, bu hususun, merkezi ve yerel yönetimlerin görev ve sorumluluklarını etkileyeceğini belirtmektedir (Avrupa Komisyonu, 2002). Söz konusu Eylem Planı, iç denetim konusunda açık bir görüş ortaya koymasa da, denetim sisteminin güçlendirilmesini, performans ve etkinlik denetimini de içerecek şekilde denetim standartlarının oluşturulmasını, tüm denetim birimlerini kapsayan bir yeniden yapılanmanın gerçekleştirilmesini, denetim standartlarının uygulamaya konulmasını öngörmektedir (Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü, 2002/3).

2003 yılının sonuna gelindiğinde genel olarak Türk kamu yönetimi, özel olarak da kamu mali yönetimi için temel yasalardan birisi olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilmiş ve bu gelişme Komisyon tarafından ilerleme olarak kaydedilmiştir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanununun kabulü, Komisyon tarafından Avrupa Topluluklarının mali çıkarlarının korunması açısından ilerleme olarak değerlendirilmiştir. Komisyona göre, iç denetim ve mali yönetim ve kontrol rehberleri gibi meselelerle ilgili uygulama mevzuatı ile bir iç denetim tüzüğüne ve etik kurallarının da geliştirilmesine ihtiyaç vardır. Ayrıca Komisyona göre, Birlik müktesebatı, etkili ve şeffaf mali yönetim ve kontrol sistemleri ile işlevsel açıdan bağımsız iç denetim sistemlerini ve de bu iki alandaki yöntemlerin koordinasyonundan ve uyumlulaştırılmasından sorumlu merkezi uyumlulaştırma birimlerine sahip olunmasını gerekli kılmaktadır. Fakat Komisyona göre Türkiye’nin kamu yönetimi ve kontrol yapıları ile AB ülkelerindeki yapılar arasında halen önemli farklılıklar bulunmaktadır. Komisyona göre bir iç denetim tüzüğüne ve etik kurallarının oluşturulmasının yanı sıra, iç denetim ve mali yönetim ve kontrol rehberleri gibi meselelerle ilgili uygulama mevzuatının hazırlanması gerekmektedir (Avrupa Komisyonu, 2004).

Komisyon, 2005 yılında yayınladığında İlerleme Raporunda, hemen yürürlüğe girmese de, 5018 sayılı Kanuna atıfta bulunmakta, iç denetim sisteminin uygulamaya konulması için gerekli düzenlemelerin yapılmasını önermektedir. Ayrıca, 2004 yılında kurulan İç Denetim Koordinasyon Kurulu’na değinilerek, Kurulun işlevsel olarak bağımsız iç denetimi başlatma sürecine rehberlik edecek bağımsız bir merkezi uyumlulaştırma birimi olarak hareket etme görevi olduğuna dikkat çekilmektedir (Avrupa Komisyonu,

2005). 2006 İlerleme Raporunda kamu iç mali kontrol alanında bazı ilerlemelerin olduğu belirtilmekte; 2004 yılında kurulan İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun faaliyete geçmesi olumlu karşılanmakta; fakat söz konusu Kurulun bir danışma organı olarak öngörülmesi eleştiri konusu yapılmaktadır (Avrupa Komisyonu, 2006).

Bir sonraki İlerleme Raporunda, bazı kamu kurumlarında iç denetçilerin göreve başlamasıyla, iç denetim mekanizmasının işlevsel hale geldiği ifade edilmekte, ancak belgeleme ve sürekli eğitim gerektiği dile getirilmektedir (Avrupa Komisyonu, 2007a). Komisyon, 2008 yılında yayınladığı İlerleme Raporunda ise kamu iç mali kontrol alanındaki ilerlemeye dikkat çekerek, iç kontrol standartları ve iç denetim kılavuzu alanlarında düzenlemelerin yapılmasını ve 500'ün üzerinde iç denetçinin eğitime tabi tutularak sertifika almasını olumlu karşılamakta; hükümetin iç denetim ile teftiş kurullarının rol ve sorumluluklarının ayırımına odaklanmasını tavsiye etmektedir (Avrupa Komisyonu, 2008).

İç denetim konusuna 2009 İlerleme Raporunda daha fazla yer verildiği görülmektedir. Daha önceki raporlarda “Üyelik Yükümlülüklerini Üstlenebilme Yeteneği” ana başlığı altında bulunan “Mali Kontrol” alt başlığı altında değinilen iç denetim konusu, ilk kez “Siyasi Kriterler” ana başlığı altında yer alan “Demokrasi ve Hukukun Üstünlüğü” alt başlığı altında da yer almıştır. Diğer bir ifadeyle iç denetim konusu sadece mali kontrol alanını ilgilendiren bir konu olarak değil, genel kamu yönetimi konusunu ilgilendiren bir konuma yükseltilmiştir. Komisyon, Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun uygulanmasıyla ilgili kaygılarını dile getirdikten sonra, tüm kamu kurumlarında özerk birimler halinde etkili ve işlevsel bir iç denetim sisteminin tam olarak kurulamadığını belirtmektedir. Ayrıca Komisyona göre, iç denetim birimlerinin personel durumunun ele alınması gerekmektedir (Avrupa Komisyonu, 2009). 2009 yılında olduğu gibi 2010 İlerleme Raporunda da iç denetime, kamu yönetimi bölümünde yer verilmiştir. Raporu göre Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun uygulanmasına yönelik olarak, tüm kamu kurumları bünyesinde özerk birimler şeklinde oluşturulan etkili iç denetim sistemi henüz operasyonel hale gelmemiştir. Daha önceki raporlarda değinildiği gibi 2010 İlerleme Raporunda da denetim için daimi bir merkezi uyumlaştırma biriminin kamu iç denetimi

mesleğinin en uygun şartlar altında gelişebilmesini sağlamak açısından çok önemli olduğu vurgulanmaktadır (Avrupa Komisyonu, 2010).

2011 İlerleme Raporunda, kamu iç mali kontrolü konusunda bazı ilerlemeler kaydedildiği ifade edilmektedir. İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun, iç denetim işlevini güçlendirecek adımları belirleyen 2011-2013 Kamu İ Denetimi Strateji Belgesi'ni yayımladığı belirtilmektedir. Ayrıca, i denetim konusunda iyi uygulamaların yaygınlaştırılması amacıyla bazı etkinliklerin düzenlendiği dile getirilmektedir. Komisyon, 2002 Kamu İç Mali Kontrol Politika Belgesi ve ilgili Eylem Planı'nın güncellenmesini öngörmekte ve bunun bu fasıldaki müzakereler bakımından kilit unsur olduğunu dile getirmektedir. Komisyona göre bu belgelerde, yönetsel hesap verebilirlik, kontrol, denetim ve teftiş görevlerinin tanımlanması ve i denetim için daimi bir merkezi uyumlaştırma biriminin kurulması gibi konuların düzenlenmesi gerekecektir (Avrupa Komisyonu, 2011).

2012 yılı İlerleme Raporunda iç denetime daha fazla yer veren Komisyon, Türkiye'de i denetim sisteminin etkili olmadığı kanaatini taşımaktadır. Komisyona göre i denetim sisteminde, iç denetimin amaçları, rolleri ve sorumlulukları ile teftiş işlevleri arasındaki karışıklık nedeniyle hâlâ sorun yaşanmaktadır. Komisyona göre, Maliye Bakanlığının Haziran ayında Komisyona sunduğu Taslak Politika Belgesinin tamamlanması ve Belgede yönetsel hesap verebilirlik, çeşitli teftiş hizmetlerinin işleyişi, kontrol, denetim ve teftiş görevlerinin tanımlanması ve i denetim için daimi bir merkezi uyumlaştırma biriminin kurulması ve İ Denetim Koordinasyon Kurulunun yeniden yapılandırılması gerekmektedir. Ayrıca merkez ve taşra teşkilatlarında i denetçi atamalarının henüz tamamlanmadığı, ilave i denetim personelinin istihdam edilmesi gerektiği dile getirilmiş, iç denetim işlevinin kamu kurumlarının kurucu mevzuatında açıkça ifade edilmediğine dikkat çekilmiştir (Avrupa Komisyonu, 2012). Tüm bu raporlar dikkat alındığında Türkiye'deki iç denetim sisteminin kuruluşunda Avrupa Birliği açıkça rol almış ve bu konudaki gelişmeleri ilerleme raporları aracılığıyla yakından takip etmiştir.

4. Türk Kamu İç Denetim Sisteminin Mevcut Durumu

Türkiye'deki iç denetim sistemi, uluslararası standartlara uygunluğu bakımından, en azından mevzuat düzeyinde çok fazla sorunlu gözükmemektedir.

Türkiye'deki kavramlaştırma uluslararası normlara ve standartlara uygundur. Fakat bu standartların tüm kamu kurumları tarafından benimsendiğini söylemek oldukça zordur. İç denetim, yasal zemine oturmuş ve gerekli mevzuat hemen hemen tamamlanmıştır. Türkiye'de birincil ve ikincil mevzuatta yapılan düzenlemeler, eksikliklerine rağmen yeterlidir. İç denetimin amacı, tanımı, kapsamı, iç denetçilerin görevleri ve nitelikleri, iç denetimle ilgili üst kurumlar vs. yeterli düzeyde mevzuata yansımıştır. İç denetim etik kuralları üçüncü düzey mevzuatla düzenlenmiştir. Fakat mevzuat düzeyindeki bu değişimin uygulamaya tam olarak yansıdığını söylemek oldukça zordur.

Şunu kabul etmek gerekir ki, sorunun kaynağı daha derinlerde. Yukarıdaki tanımlamalara ve değerlendirmelere göz atıldığında, iç denetim kurumuna oldukça pozitif değer ve anlam yüklendiği görülmektedir. Tanımlarda, adeta iyi yönetimin özellikleri ortaya konulmaktadır. Bu durum, iç denetim sistemini Türk kamu yönetimi sistemine aktaran ilgili mevzuata da yansımıştır. Nitekim 5018 Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (m.63) iç denetimi, "idarenin çalışmalarına değer katan", "idareyi geliştiren", "kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendiren", "rehberlik yapan" bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlamıştır. Aynı şekilde kanunun gerekçesinde de iç denetime oldukça büyük anlamlar yüklendiği görülmektedir.

Aşırı anlam yükleme işi, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte daha da ileri götürülmüştür. Söz konusu Yönetmeliğe göre (m.5,7) iç denetim; idare 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. Yönetmelik, iç denetimi, neredeyse tüm denetimleri içerecek şekilde tanımlamaktadır. Buna göre iç denetim, "uygunluk denetimini", "performans denetimini", "mali denetimi", "bilgi teknolojisi denetimini", "sistem denetimini" kapsamaktadır. Bir meslek örgütü tarafından iç kontrol ve iç denetim konusunda yapılan tanımlar ve yüklenen anlamlar, Tercüme Odası yaklaşımıyla ulusal mevzuata genellikle olduğu gibi aktarılmış; bu da Avrupa Birliği üyelik süreciyle birlikte oluşturulan iç denetim sistemine olması gerektiğinden daha fazla

anlam yüklenmesine yol açmıştır.

Tüm bu beklentilere rağmen iç denetim sisteminden beklenen verim elde edilememiştir. Son İlerleme Raporunda da ortaya konulduğu gibi, iç denetim sisteminde, iç denetimin amaçları, rolleri ve sorumlulukları ile teftiş işlevleri arasında karışıklık sürmektedir. Bunun çeşitli nedenleri vardır. Her şeyden önce özel sektörde doğup gelişen ve daha sonra kamuya aktarılan iç denetim sistemiyle ilgili tanımlamalar ve iç denetim sistemine yüklenen anlamlar oldukça abartılıdır; kamunun ciddiyetinden henüz yoksundur.

Diğer taraftan geleneksel yönetim yapısı ve zihniyeti ağırlıklı olarak varlığını sürdürürken, denetim sisteminin değiştirilmesi çok fazla işlevsel olmamıştır. Türk kamu yönetiminin genel sorunları denetim sistemine de yansımaktadır. Bu konuda oldukça ayrıntılı bilgi sunan ilerleme raporlarında da dile getirildiği gibi Türk kamu yönetimi sistemi, “kavram”, “yasal çerçeve”, “şeffaflık”, “halka hesap verme”, ve “performans” açılarından önemli sorunları içinde barındırmaktadır. Denetime ilişkin “rol”, “sorumluluk” ve “işlevler” sağlıklı bir şekilde belirlenmemiştir. Bazı alanlar denetim dışında tutulurken bazı faaliyetler birden fazla denetime tabi tutulmaktadır. Denetçiler tarafından hazırlanan raporlar, çoğu defa bürokratik sistemin dehlizlerinde kaybolup gitmektedir. Denetim, bir türlü idari talepleri aşır, öncelikli ve riskli alanlara yönelik sürekli ve sistemli şekilde hareket edememektedir.

İç denetimin gerektirdiği altyapı henüz Türkiye’de tam olarak oluşturulamamıştır. Bilindiği gibi halka hesap verme (özel şirketlerde hisse sahiplerine); yönetime danışmanlık ve yardım etme; tasarruf ihtiyacı; hatalı ve hileli işlemlere karşı korunma ihtiyacı ve vekâlet teorisi, iç denetimin gelişmesinde etkili olmuştur (Sawyer, 1988). Fakat Türkiye’de iç denetimin bu ihtiyaçlarla ilişkisi henüz tam olarak kurulamamıştır. Yönetimde saydamlığın ve hesap verebilirliliğin henüz tam olarak özümsemediği Türkiye’de iç denetimin etkin olması oldukça zordur.

İç denetimin sonuçları rapor olarak ortaya çıkar ve denetim raporları yöneticiler için büyük fırsatlar sunar. Bu anlamda iç denetimin başarısı raporlara bağlıdır (Sawyer,1995: 54; Sawyer,1992: 61). Fakat Türkiye’de genelde raporlama, özelde finansal raporlama konusu sorunludur. Türk yönetim uygulamalarında raporlama geleneğinin olmadığı görölmektedir. Yönetimin temel fonksiyonları arasında yer alan raporlamanın Türk kamu yöneti-

mi pratiğinde yer bulamaması, raporlamaya dayanan iç denetim sistemini etkisiz kılmaktadır.

İç denetçilerin temel amacı kurumların etkinliğini incelemek ve değerlendirmektir (Whittington ve Pany, 1995: 11). İç denetim sistemin etkinliği ise denetçilerin statüsü ile yakından ilgilidir. Bunun için iç denetçilerin yönetimle olan ilişkilerinin sağlıklı bir şekilde kurulması ve iç denetimle ilgili mevzuatın diğer mevzuatla uyumlaştırılması, iç denetimle ilgili işlemlerin şeffaf şekilde tüm birimlerle paylaşılması ve klasik denetim kültüründen uzaklaşılması gerekmektedir (Erkan vd., 2010). Fakat iç denetime sağlanan statü, onların, çalışmalarının sonuçları hakkında üst yönetici ile etkin bir müzakere ve görüşme sağlayacak şekilde değildir. İç deneticiler, temel hedeflerini gerçekleştirmek için gerekli olan statüden yoksundur. İç denetçilere, “yönetim”, “kontrol”, “risk yönetimi”, “denetim” ve “iyileştirme” fonksiyonları yükleyip üst yönetimle olan ilişkisini danışmanlık üzerinden inşa etmek temel sorunlardan birisidir. Ayrıca 1977 tarihli Lima Deklarasyonu’nda da ortaya konulduğu gibi (INTOSAI, 2012), iç denetçiler birim yöneticilerinin astı olsa da, kendi kurumsal yapısı içinde işlevsel ve kurumsal açıdan olabildiğince bağımsız olmalıdır. Fakat iç denetçilerin bağımsız olduğu söylenece de iç denetçiler nihayetinde kurumun çalışanıdır ve işveren- iş gören ilişkilerinin doğasındaki sınırlamalara tabidir (Whittington ve Pany, 1995: 11).

İç denetim sisteminin başarısı, üst yönetimin destekleyici tutumuyla yakından ilişkilidir. Nitekim iç denetçiler etkinlik, verimlilik, ekonomiklik ilkeleri doğrultusunda yönetimin hedeflerine ulaşmasını tehdit edebilecek potansiyeli ortaya çıkararak sistemin yeterliliğini gözetmek ve sistemin nasıl geliştirileceği hakkında yöneticiye tavsiyelerde bulmak durumundadırlar. Bu tavsiyelere uyulup uyulmayacağı konusu yöneticinin yetkisindedir (Avrupa Komisyonu, 2007b: 6). Bu nedenle iç denetim konusunda üst yönetim olumlu, destekleyici tutum sergilemelidir. Bu destek güçlü ve görünür olmalıdır (Sawyer, 1995: 47). Başarı için gerekli olan destekleyici tutum sadece üst yönetim tarafından değil diğer çalışanlar tarafından da gösterilmelidir. Fakat Türkiye’de üst yönetimin destekleyici tutum sergilediğini söylemek oldukça zordur. Yeni bir anlayış ve zihniyete dayalı iç denetim sisteminin bütün çalışanlar tarafından tam anlaşılabilmesi için denetime yönelik en büyük direnci oluşturmaktadır.

Tüm geçiş dönemlerinde olduğu gibi günümüzde de denetim konusunda ikili bir yapı oluşmuştur. Denetimdeki çeşitlilik azaltılıp daha etkin ve daha sade bir denetim amaçlanırken, olay Timur'un fil hikayesine dönüşmüş, kurumlar müfettişlerden kurtarılmak istenirken sisteme iç denetçiler de monte edilmiştir. Bir tarafta kaldırılıp kaldırılmayacağı konusunda tartışmaların sürdüğu müfettişlik kurumu, diğer tarafta kendisinden çok şey beklenen ama gerekli alt yapı ve zihniyet oluşmadığı için bir türlü kendisinden bekleneni veremeyen iç denetim kurumu.

5. Sorunun Kaynağı ya da Türkiye'nin Bitmeyen Reform Sorunu

Aslında sorunun kaynağı daha derinlerdedir. Sorun Türkiye'nin reform sorunudur. Kamu yönetimi açısından Türkiye Cumhuriyeti Osmanlı'nın bir devamı olarak kabul edilirse, reform konusu Türkiye'nin iki asırlık bir sorunu olarak ortaya çıkmaktadır. Türkiye iki yüz yıldır Batıyı takip etmekte, Türk kamu yönetimini Batı örneği doğrultusunda reforma tabi tutmaktadır. Bu takipçilik kimi zaman kötü körtüne taklitçilik, kimi zaman direnç, kimi zaman zevahiri kurtarma, kimi zaman özden yoksunlaştırılmış şekilcilik şeklinde devam etmektedir.

Osmanlı'dan beri reformlar sürekli gündemde olan bir konudur. Reformunun sürekli gündemde olması, reforma duyulan iştiyaktan ziyade bu konudaki başarısızlığına yorumlanmalıdır. Osmanlıdan beri, Avrupalı kurumlar ve yöntemler, özü ve zihniyeti tam anlaşılmadan, gerekli dönüşümler ve uyarlamalar yapılmadan, uygun altyapı ve zihniyet oluşturulmadan, biraz da geç kalmışlığın verdiği telaşla "Tercüme Odası" mantığıyla aktarılmaktadır.

Bilindiği gibi, 19 uncu yüzyılın sonu ve 20 inci yüzyılın başında, Fransa ve Almanya (Prusya) öncülüğündeki Avrupa, kamu yönetimi açısından sadece Osmanlılar tarafından değil, birçok ülke tarafından örnek alınmış ve takip edilmiştir. Hatta bugün kamu reformlarına bir nevi örneklik teşkil eden Amerika Birleşik Devletleri bile, bu dönemde kamu yönetimi açısından Avrupa'ya öykünen ülke konumundadır. Fakat örnek alma konusunda Osmanlı ile Amerika arasında derin bir zihniyet ve anlayış farkı vardır.

Türkiye'nin bir türlü çözemediği reform konusunun daha iyi anlaşılması için bu konudaki Amerikan yaklaşımı ile Türk yaklaşımını karşılaştırmak açıklayıcı olacaktır. Genellikle kamu yönetiminin kurucu babası sayılan

(daha sonra Amerika Birleşik Devletleri'ne başkan olan) Woodrow Wilson, 1887'de kaleme aldığı "İdarenin İncelenmesi" adlı ünlü makalesinde, genelde bir reformun nasıl yapılması gerektiğini, özel de ise bir anlayışın ve yapının bir ülkeye nasıl aktarılması gerektiğini oldukça veciz bir şekilde ortaya koymaktadır. Hatta söz konusu makale, idare disiplinin doğuşunu müjdeleyen eser olmaktan çok bu yönüyle daha fazla dikkate değer bir eserdir. Wilson, söz konusu makalesinde, bir taraftan Avrupa'da ortaya çıkan yeni disipline (idare-kamu yönetimi) yönelik hayranlığını dile getirirken diğer taraftan bu yeni disiplinin eksiklerini açık bir şekilde ortaya koyarak, onun köklü bir şekilde dilini, düşünce tarzını, prensiplerini ve amaçlarını değiştirerek Amerikalılaştırılmasını önermektedir.

Gerçekten de Wilson, söz konusu çalışmasında, Amerika'nın idare sistemini sert bir dille eleştirmekte ve Prusya ve Fransa'da gelişen idare disiplini övmektedir. Wilson, kendi ülkesindeki şehir idarelerinin zehirleyici atmosferi, eyalet yönetimlerinin hileli sınırları Başkent Washington bürolarındaki kargaşalık, arpalıklar ve yolsuzluklardan bahsederek, Avrupa'da gelişen "idare ilmi"ne övmektedir. Fakat kendi ülkesindeki sorunların büyüklüğü ve Avrupa'daki idarenin iyi işleyişi yönündeki haklı tespitlerine rağmen, Avrupa'daki idarenin hastalıklarını ortaya koymadaki başarısı ve bu anlayışın ülkesine nasıl transfer edilmesi gerektiği konusundaki önerileri oldukça dikkate değerdir. Ona göre Avrupa'da gelişen idare ilmi yabancı köklü bir ilimdir; kullandığı dil yabancıdır, İngiliz ya da Amerikan ilkelerinin dilini çok az kullanır; başvurduğu düşünceler Amerikan zihniyetinin dışındadır; amaçları, örnekleri, şartları yabancıların tarihine, sistemlerine ve devrimlerde elde ettikleri derslere dayanmaktadır. Fransız ve Alman bilim adamları tarafından geliştirilen bu ilim, yoğunlaştırılmış devletin ihtiyaçlarına adapte edilmiş ve oldukça merkezîyetçi hükümet şekilleri göz önüne alınarak geliştirilmiştir. Wilson'a göre bu ilmi almak istiyorsak onun dilini, ilkelerini, amaçlarını yüzeysel olarak değil köklü şekilde Amerikalılaştırmalıyız. Ona göre bu yeni Avrupa idaresi, Amerikan anayasasını ezber bilmeli, damarlarındaki bürokratik ateşten arındırılmalı ve Amerikan'ın özgür havasını bolca solumalıdır (Wilson, 1886).

Doğrusu bu fikirler, sadece içerik bakımından değil, bu dönemde benzer şekilde, Avrupa'da gelişen yeni idare anlayışını transfer etmeye çalışan

Osmanlı devlet adamlarının konuya yaklaşımlarını karşılaştırmalı olarak daha iyi anlamak bakımından da önem arz etmektedir. Diğer bir ifadeyle, 1886 yılında Amerika’da ortaya konulan “Wilson yaklaşımı” ile aynı dönemde Osmanlı’daki “Tercüme Odası yaklaşımı” arasındaki fark, Türk reform sürecinin açıklanması bakımından oldukça önemlidir.

Bilindiği gibi II. Mahmut döneminde, 1821 yılında kurulup 1871 yılında Hariciye Nezareti’ne bağlanan “Tercüme Odası”, yetiştirdiği reformcu bürokrat-devlet adamlarıyla bu dönemdeki ve reformlara damgasını vurmuş bir kurumdur. Bu dönemde, idareyi Avrupa örneği doğrultusunda değiştirmek isteyen sadrazam ve bakan gibi üst düzey devlet adamlarının çoğu bu büroda yetişmiştir. Bu anlamda “Tercüme Odası”, Türk reform zihniyetini açıklayıcı bir metafor olarak oldukça uygun düşmektedir. Tercüme Odası anlayışıyla başlayan kamu reformları, farklı tonlarda da olsa günümüze kadar devam etmiştir.

Metaforlaştırarak söylemek gerekirse, bir tarafta kendi kamu yönetiminin eksikliklerini ve Avrupa’daki kamu yönetimin iyi ve kötü yönlerini isabetli bir şekilde ortaya koyan “Wilson yaklaşımı”, diğer tarafta ise olayın özünü tam olarak kavramakta zorlanan “Tercüme Odası” yaklaşımı söz konusudur. Doğrusu Tercüme Odası bürokratları, Batı kamu yönetiminin iyi yönlerini keşfetmedeki başarıyı, hatalarını keşfetmede gösterememişlerdir. Diğer taraftan, kendi idarelerinin hastalıklarını ortaya koymadaki hüneri, iyi yönlerini korumada ortaya koyamamışlardır.

Kuşkusuz bugünkü iç denetim reform süreci ile Osmanlı’nın son dönemindeki reform süreci arasında ortak noktalar kadar temel farklılıklar da vardır. Her şeyden önce reform konusunda devasa müktesebatıyla ve güçlü kurumlarıyla Avrupa Birliği, Türkiye’nin karşısında güçlü bir muhatap ve yol gösterici olarak durmaktadır. Avrupa Komisyonu, her yıl yayınladığı İlerleme Raporları aracılığıyla Türkiye’deki tüm reform sürecini takip etmekte ve yönlendirmektedir. Fakat tüm bunlara rağmen iç denetim konusunda olduğu gibi Türkiye henüz Wilsonvari bir yaklaşım sergilemekten uzaktır.

6. Sonuç ve Öneriler

Türkiye, genel olarak kamu mali yönetimi ve kontrol sistemini, özel olarak da iç denetim sistemini modernize etmiş olsa da, ilerleme raporlarından ve

bu konudaki sınırlı araştırmalardan yola çıkararak ifade etmek gerekirse, uygulamada beklenen sonuç elde edilememiştir. Türk kamu yönetiminin, i denetim sistemiyle tanışmasının üzerinden sekiz yıldan fazla zaman geçmiş olmasına rağmen bu sekiz yıllık süre zarfında Batıdan transfer edilen birçok kurum gibi, i denetim sisteminden ve i denetçilerden beklenen verim elde edilememiştir. Bu anlamda dş kırıklığı söz konusudur.

Reformlar konusunda Batıyı takip eden Türkiye'nin bu konudaki en büyük sorunlarından birisi, işlevsel açıdan Batıda başarılı olan kurumların, Türkiye'de başarısız olmasıdır. İç denetim örneğinde olduğu gibi bu tür kurumlar, belirli bir iklimde yeşeren, kendine has kültürü, sistemi ve alt yapısı olan kurumlardır. Bunların başka bir iklime taşınarak verimli olması zen ve ustalık isteyen bir konudur. Geçmişte olduğu gibi bugün de Batıdaki birçok yönetsel yapı ve yöntem içeriği ve zihniyeti tam anlaşılmadan "Tercüme Odası" mantalitesiyle aktarılmaktadır.

Diğer taraftan kamu reformları için gerekli olan i dinamizm eksikliği dış dinamikleri etkili kılmaktadır. Ayrıca ve içeride reformlara yönelik direnç çoğu defa reformların doğru bir zeminde tartışılmasını zorlaştırmaktadır. Reformlar konusunda ortaya konulan görüşler ve yaklaşımlar, çoğu defa başka alanlardaki görüşlerin ve tutumların bir uzantısı olarak ortaya çıkılmaktadır. Reform taraftarları ile karşıtları arasındaki görüş farklılığı, çoğu defa uzlaşılamaz bir nitelik kazanmaktadır. Reformlar, genellikle olması gereken teknik zeminden ve içerikten koparılarak daha st düzeyde, değerler üzerinden tartışılmaktadır. Bir tarafta reformları ülkenin geleceği için tehlikeli görenler, diğer tarafta kurtuluşu reformlarda arayanlar bulunmaktadır. Yeni reformların dayandığı değerlere, reform uygulayıcılarına ve Batıya yönelik yaklaşımlar reformlara yaklaşımı da etkilemektedir. Reform konusu zaman zaman, ulusal birliğe, toplumsal varlığa, ulus devlete ve Cumhuriyetin temel niteliklerine tehdit olarak grlmektedir (Ayman Güler, 2003; Geray, 2003; Doğan, 2003).

Kurumların ve anlayışların aktarılması konusunda, geçmişte olduğu gibi bugün de Türkiye, henüz Wilson'un ortaya koyduğu bilgelikten yoksundur. Ayrıca Wilson yaklaşımının bugünkü tartışmalarda işe yarayıp yaramayacağı da tartışmalıdır. Hemen hemen bütün yönetsel kurumlarını ve anlayışlarını, yarım yamalak da olsa, geçmişin Avrupası'ndan aktaran Türkiye'nin, olumlu

anlamda kendine has yönetim anlayışının ve değerlerinin olduğunu savunmak oldukça zordur. Aslında bugünkü tartışma yabancı olanla yerli olan arasındaki tercih değildir. Tercih daha çok eski Batıdan alınan yapı ve zihniyet ile yeni Batıdan alınmaya çalışılan yapı ve zihniyet arasında yapılmaktadır.

Fakat konuya ilke ve yöntem düzeyinde yaklaşmak gerektiğinde, geçmişte Wilson yaklaşımıyla kamu yönetimini Avrupa (Almanya ve Fransa) örnekliliğinden reforma tabi tutan Amerika, kamu yönetimi açısından artık örnek alınan ülke konumuna yükselmiştir. Bu örnek almaya geçmişte Amerika'ya örneklik eden Almanya ve Fransa da dâhildir. Fakat Tercüme Odası mantığıyla reform sürecini başlatan ve bu anlayıştan bir türlü kurtulamayan Türkiye, bugün itibariyle Avrupa Birliği tarafından reforma zorlanan ülke konumundadır. Bu durum ilerleme raporlarında çok iyi bir şekilde ortaya konulmaktadır.

Denetim olgusu yönetim olgusundan bağımsız olarak ele almak mümkün değildir. Kamu yönetimi, denetimi de kapsayan bütüncül bir sitemdir. Bu anlamda kamu reformlarına daha bütüncü yaklaşılması gerekir. Fakat Türkiye reformlar konusunda bütüncül bir yaklaşım sergilemekte zorlanmaktadır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu örneğinde olduğu gibi, Türkiye biraz da içerde yaşadığı sorunlardan dolayı, kamu yönetimini denetim üzerinden değiştirmeye çalışmaktadır. Örneğin Türkiye, yönetimini performansla dayandırmadan denetimini performansla dayandırmaya çalışan bir ülke görünümündedir.

Türkiye, iç denetim sistemini kabul edeli sekiz yıl olmasına rağmen, Avrupa Birliği'nin on iki yıl önce ortaya koyduğu sorunları henüz aşabilmiş değildir. 2000 yılı İlerleme Raporunda ortaya konulduğu gibi Türkiye denetim birimlerin çokluğu ve dağınıklığı problemini aşmış değildir. Kimi alanlarda mükerrer denetim yapılırken bazı alanlar denetim dışında tutulmaktadır. Ayrıca geleneksel bürokratik yapı varlığını devam ettirdiği için yeni denetim yaklaşımları çok fazla işe yaramamaktadır.

Türkiye'nin öncelikli sorunu yönetimin dönüşmemesi sorunudur. Yönetim sorunları düzeltilmeden denetim sorunlarını çözmeye çalışmak çok fazla anlam ifade etmeyecektir. İç denetimin etkili olabilmesi için Türkiye bir an önce yeni anlayışın öngördüğü yeni bir kamu yönetimi sistemine geçmek ve şeffaf bir mali yönetim sistemi benimsemek, hesapverebilirlik anla-

yışını kurumsallaştırmak zorundadır.

Yeni anlayışın benimsenip başarılı olması tüm paydaşların desteğini gerektiren bir süreçtir. Kurumların üst yöneticileri başta olmak üzere bu konuda merkezi idareye, özellikle Maliye Bakanlığına ve merkezi uyumlaştırma birimi olarak görev üstlenen İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na büyük görevler düşmektedir. Son dönemde iç denetim konularına daha fazla önem verilse de iç ve dış denetimi birbirinden ayırmak zordur (Diamond, 2002: 4). Dış denetimle iç denetim arasındaki bağın niteliği, özellikle dış denetim konusunda genel yetkili olan Sayıştay'ın iç denetimle ilgili tutumu, Türkiye'de iç denetim fonksiyonunun şekillenmesinde önemli rol oynayacaktır.

Teftişle denetim arasındaki büyük zihniyet farkı tam olarak ortaya konulmalıdır. Teftişle denetim arasındaki büyük zihniyet farkı tam anlatılmadan, müfettişlerin yanına iç denetçilerin monte edilmesi işi çözmektedir. Müfettişleri güçlü kılan silahlardan yoksun olan iç denetçiler, yeterli kurumsal kültür oluşmadığı için kendilerine verilen rehberlik misyonunu da yerine getirememektedirler.

Diğer taraftan iç denetçiler de, müfettiş davranış kodlarından tam olarak arınmaları gerekir. Yeni anlayışın öngördüğü yeni misyonu kurumlara anlatmada gereken çabayı göstermelidirler. İç denetçiler, kendilerinde var olduğu düşünülen iletişim, görüşme, müzakere ve öğrenme gibi becerilerini (Moeller, 2009: 294), bu sorunların aşılmasında da kullanmalıdırlar.

İç denetim sistemin özel sektörde doğduğu ve kendisine yüklenen anlamların ağırlıklı olarak bir enstitü tarafından geliştirildiği unutulmamalıdır. Özel sektörde doğup gelişen bir anlayışın kamu yönetiminde, özellikle de Türk kamu yönetiminde başarılı olması için çok daha özen ve çaba gösterilmesi gerekmektedir. Sonuç olarak Türk kamu yönetiminin en büyük sorunu zihniyet sorunudur ve zihniyet sorunun çözümü de uzun ve meşakkatli bir çabayı gerektirmektedir.

Public Internal Audit System

in the European Union Accession Process: Dreams and Facts

Abstract: The purpose of this study is to evaluate current status of the Turkish internal audit system that has been established since the beginning of the

EU accession process. The progress reports of the European Union and the pertinent literature on this subject have been reviewed in this study. Our study suggests that the Turkish internal audit system has some challenges. These challenges mostly related to the ways how this audit system has been transferred directly from the West without any work of adaptation. Differences between Western and Turkish bureaucratic culture were ignored. At this point, the internal audit system has failed, just like many institutions from the West.

Keywords: Public Internal Audit System, Public Reforms, European Union and Internal Audit System.

Kaynakça

- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**, Resmi Gazete (25326), 24 Aralık 2003.
- Almış, Oğuz (2010), İç Denetim ve Türk Kamu Yönetimi'ne Uygulanabilirliği: Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Örneği** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Türkiye Ortadoğu İdaresi Enstitüsü.
- Avrupa Komisyonu (1998), Türkiye'nin Katılım Yönünde İlerlemesi Üzerine Komisyonun 1998 Düzenli Raporu**, Brüksel.
- Avrupa Komisyonu (1999), Türkiye'nin Katılım Yönünde İlerlemesine İlişkin Üzerine Komisyonun 1999 Düzenli Raporu**, Brüksel.
- Avrupa Komisyonu (2000), Türkiye'nin Katılım Yönünde İlerlemesi Üzerine Komisyonun 2000 Düzenli Raporu**, Brüksel.
- Avrupa Komisyonu (2001), Türkiye'nin Avrupa Birliğine Katılım Sürecine İlişkin 2001 Yılı İlerleme Raporu**, Brüksel.
- Avrupa Komisyonu (2002), Türkiye'nin Avrupa Birliğine Katılım Sürecine İlişkin 2002 Yılı İlerleme Raporu**, Brüksel.
- Avrupa Komisyonu (2003), Türkiye'nin Avrupa Birliğine Katılım Sürecine İlişkin 2003 Yılı İlerleme Raporu**, Brüksel.
- Avrupa Komisyonu (2004), Türkiye'nin Katılım Yönünde İlerlemesi Hakkında 2004 Yılı Düzenli Raporu**, Brüksel.
- Avrupa Komisyonu (2005), Türkiye 2005 İlerleme Raporu**, Brüksel.
- Avrupa Komisyonu (2006), Türkiye 2005 İlerleme Raporu**, Brüksel.
- Avrupa Komisyonu (2007a), Türkiye 2007 İlerleme Raporu**, Brüksel.
- Avrupa Komisyonu (2007b), Kamu İç Mali Kontrol Dünyasına Hoş Geldiniz**

(Çeviri: Vildan Uzunay), Brüksel.

- Avrupa Komisyonu (2008), Türkiye 2008 İlerleme Raporu**, Brüksel.
- Avrupa Komisyonu (2009), Türkiye 2009 Yılı İlerleme Raporu**, Brüksel.
- Avrupa Komisyonu (2010), Türkiye 2010 Yılı İlerleme Raporu**, Brüksel.
- Avrupa Komisyonu (2011), Türkiye 2011 Yılı İlerleme Raporu**, Brüksel.
- Avrupa Komisyonu (2012), Türkiye 2011 Yılı İlerleme Raporu**, Brüksel.
- Ayman Güler, Birgül (2003), İkinci Dalga: Siyasal ve Yönetmelik Liberalizasyon
Kamu Yönetimi Temel Kanunu, Kamu Yönetimi Reformu İncelemeleri:
Mülkiye'den Perspektifler**, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fa-
kültesi Yayını.
- Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü, 2002/3.**
- Bilim, Cahit (1990), "Tercüme Odası", Ankara Üniversitesi Osmanlı Tarihi
Araştırma ve Uygulama Merkezi Dergisi**, Haziran 1990, s.29-43.
- Burnaby, Priscilla A. and Susan Hass (2011), "Internal Auditing in the Ameri-
cas", *Managerial Auditing Journal*, (26) 8: 734-756.**
- Çanaklı, Levent Ali (2007), Türk Romanında Bürokrasi ve Memurlar: 1872-
1950 (Yayınlanmamış Doktora Tezi)**, Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilim-
ler Enstitüsü.
- Demirtaş, Mahmut (2005), "İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında
Meydan Gelen Değişimler", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler
Dergisi*, (4) 7, Bahar / 1, s.167-188.**
- Diamond, Jack (2002), *The Role of Internal Audit in Government Financial
Management: An International Perspective***, International Monetary Fund,
WP, 02.94, 01 May.
- ECIIE (1995), *Internal Auditing in Europe, European Confederation of Insti-
tutes of Internal Auditing: ECIIE***, Brussels.
- Erkan, Mehmet, Serkan Özdemir ve Mehtap Karakoç (2010), "Avrupa Birliği
Sürecinde Kamuda İç Denetim: Pamukkale Üniversitesi Örneği", *Afyon Koca-
tepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi* (12) 1.**
- INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) (2012), *Li-
ma Declaration***, www.intosai.org, (10.09.2012).
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik**, Resmi Gazete
(26226), 12 Temmuz, 2006.
- Kesik, Ahmet (2005), "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağ-
lamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi", *Kocaeli Üni-
versitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 9, No 1, s.94-114.**
- Memiş, Mehmet Ünsal (2006), İç Denetim Yönetim Fonksiyonlarının Yerine
Getirilmesindeki Rolü: Türkiye'deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha
Araştırması (Yayınlanmamış Doktora Tezi)**, Adana: Çukurova Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Moeller, Robert R.** (2009), **Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge**, New Jersey: John Wiley and Sons Inc. (Seventh Edition).
- NCFRR** (National Commission of Fraudulent Financial Reporting) (1987), **Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting**, New York: COSO.
- Pickett, Spencer K. H.** (2003), **The Internal Auditing Handbook**, New Jersey: John Wiley and Sons Inc. (Second Edition).
- Pickett, Spencer K. H.** (2004), **The Internal Auditor at Work**, New Jersey: John Wiley and Sons Inc.
- Pickett, Spencer K. H.** (2005), **Auditing the Risk Management Process**, New Jersey: John Wiley and Sons Inc.
- Pickett, Spencer K. H.** (2011), **The Essential Guide to Internal Auditing**, New Jersey: John Wiley and Sons Inc.
- Sawyer, Lawrence B.** (1981), **The Practice of Modern Internal Auditing**, Florida: The Institute of Internal Auditors (Second Edition).
- Sawyer, Lawrence B.** (1988), **Sawyer's Internal Auditing, The Practices of Modern Internal Auditing**, Florida: The Institute of Internal Auditors.
- Sawyer, Lawrence B.** (1991), "Internal Auditing: Practice and Professionalism", **The Internal Auditor**, June, (48) 3: 38-42.
- Sawyer, Lawrence B.** (1992), "The Creative Side of Internal Auditing", **The Internal Auditor**, December (49) 6: 57-62.
- Sawyer, Lawrence B.** (1995), "An Internal Audit Philosophy", **The Internal Auditor**, August (52) 4: 46-55.
- Speklé, Roland F., J. Van Elten Hilco and Anne M. Kruis** (2007), "Sourcing of Internal Auditing: An Empirical Study", **Management Accounting Research** (18) 1, March: 102-124.
- Whittington, O. Ray and Kurt Pany** (1995) **Principles of Auditing**, Chicago: Irwin (Eleventh Edition).
- Wilson, Woodrow** (1887), "The Study of Administration", **Political Science Quarterly**, (2) 2, June: 197-222.
- Wilson, Woodrow** (1961), **İdarenin İncelenmesi**, Woodrow Wilson: Seçme Parçalar, (Çev: Nermin Abadan), [y.y]: Türk Siyasi İlimler Derneği Yayınları. www.theiia.org (07.11.2011).
- Zwaan, Laura de, Jenny Stewart and Nava Subramaniam** (2011) "Internal Audit Involvement in Enterprise Risk Management", **Managerial Auditing Journal**, May (26) 7: 586-604.