

# CUMHURBAŞKANLIĞI YÖNETİM SİSTEMİNDE KAMU DENETİMİ VE İÇ DENETİMİN YERİ

## (POSITION OF INTERNAL AUDIT IN THE FRAMEWORK OF PUBLIC AUDIT IN PRESIDENCY GOVERNMENT SYSTEM)

Nihat AKBULUT\* / Osman KAŞ\*\*

### ÖZ

Bu çalışmada, 16 Nisan 2017 tarihindeki halkoylaması sonucu kabul edilen yeni Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde yürütme erkinin yapısında meydana gelen değişiklikler çerçevesinde genel olarak yönetim sisteminin bir parçası konumunda olan teftiş birimleri ve iç denetim birimlerinin nasıl yeniden yapılandırılabilceği üzerine görüş ve önerilere yer verilmiştir. Yeni yönetim sisteminde yasama ve yürütme organları için ayrı seçim olmakta ve bakanlar Cumhurbaşkanlığı tarafından görevlendirilmektedir. Başkanlık ve bakanlar kurulu kavramları ortadan kalkmıştır. Yeni hükümet sistemi Cumhurbaşkanlığı ve ona bağlı yardımcıları ve bakanlardan oluşmaktadır. Bu yeni yönetim sistemi içinde iç denetim yapısında beklenen değişimler klasik denetim ve teftiş yapısında ortaya çıkan değişikliklerle birlikte ele alınmıştır. Öngördüğümüz çerçevede teftiş birimleri genel mevzuat çerçevesinde yasal uygunluk denetimleri ile disiplin soruşturmaları ve adli soruşturmaları yürütürken, iç denetim birimleri 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol

rol Kanunu çerçevesinde uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi ve sistem denetimi yapacaktır. Yeni çıkan Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde genel denetim ve teftiş birimlerine ilişkin düzenlemelerin Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu'nun koordinasyonunda yürütülmesi hükme bağlanmıştır. İç denetime ilişkin yapılan düzenlemelerde de yeni yönetim sistemi ile birlikte 5018 sayılı Kanun kapsamında; iç denetim birimlerine kurumların teşkilat yapılarında yer verilmesi ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun Cumhurbaşkanlığına bağlı yapılandırılması gibi bazı temel değişiklikler yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, İç Denetim, İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

**JEL Kodlaması:** F01, H83.

### ABSTRACT

In this article, it is pointed out views and propositions on how to reorganize inspection units and internal audit units as a part of government system in general in the framework of changes occurred by new Presidency Government System which has been approved as the result of the referendum on 16 April 2018.

In new government system, there are separate elections for legislation and government bodies and ministers are assigned by President. Concepts of Prime Minister and Council of Ministers have been removed. In new government system consist of President and his vice presidents and ministers. In this new government system prospective changes on internal audit system have been evaluated with the changes occurred within the classical inspection and investigation system. In this framework, while inspections units perform legal relevance audit, disciplinary investigations and criminal investigations within the framework of general regulations, internal audit units carry out relevance audit, performance audit, financial

audit, information technology audit and system audit within the framework of the Public Financial Management and Control Law no 5018.

In new Presidential Enactments it has been settled that regulations on general inspection and investigation will be carried out by coordination of State Auditing Board of The Presidency. With this new government system, in framework of Law no 5018, there is need for some essential changes in the field of internal audit regulations such as; to count internal audit unit in their dependent institution's organisation law and to set The Internal Audit Coordination Board within Presidency of Turkish Republic.

**Keywords:** Presidency Government System, Public Financial Management and Control Law, Internal Audit, The Internal Audit Coordination Board.

**JEL Classification:** F01, H83.

\*) İç Denetçi, Milli Eğitim Bakanlığı, CGAP, Ankara Üniversitesi, SBF, Kamu Ekonomisi Doktora Öğrencisi, Ankara, nihata71@hotmail.com, Orcid:0000-0001-7335-7228.

\*\*) İç Denetçi, Milli Eğitim Bakanlığı, CGAP, Ankara Üniversitesi, SBF, Yönetim Bilimleri Doktora Öğrencisi, Ankara, osmakas@gmail.com, Orcid:0000-0001-8454-4395, Yazı Gönderim Tarihi: 03.08.2018 Yazı Kabul Tarihi: 11.09.2018.

## 1. GİRİŞ

Bu çalışmanın konusu, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçişle birlikte, yürütme erkinin yapısında meydana gelen değişiklikler çerçevesinde genel olarak yönetim sisteminin bir parçası konumunda olan denetim ve iç denetim birimlerinin nasıl şekillenebileceği ve bu doğrultuda hangi yasal değişikliklere ihtiyaç duyulduğudur.

Bu çalışmada yeni hükümet sisteminde denetim yapısı içinde iç denetimin yerine ve yeni konumuna ilişkin projeksiyon ve önerilere vurgu yapılmış olup, denetimin genel tanımı ve türlerine ilişkin genel ve yüzeysel bir çerçeve çizilmesi ile yetinilmiştir. Yeni hükümet sistemi içinde kamu yönetimini ve onun bir parçası olarak denetim sistemi bu çalışmada üç ana başlıkta ele alınmıştır; uyumluluk denetimi (yasal uygunluk denetimi), soruşturma denetimi (hile, suiistimal, disiplin ve ceza soruşturmaları) ile iç denetim.

Yeni çıkan Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde genel denetim ve teftiş birimlerine ilişkin düzenlemelerin Devlet Denetleme Kurulu'nun koordinasyonunda yürütülmesi hükme bağlanmış, ancak iç denetime ilişkin ihtiyaç duyulan bazı temel değişikliklere son düzenlemelerde henüz yer verilmemiştir.

Bu çalışmanın amacı, iç denetimin mevcut yapılması ve fonksiyonunda yeni yönetim yapılanmasıyla birlikte ihtiyaç duyulan değişikliklere değinmektir. Bu kapsamda, çalışmada mevcut denetim yapılarına değinildikten sonra 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve ilgili mevzuat ile kamu kurumlarının teşkilat kanunlarında yapılmasına ihtiyaç duyulan düzenlemelere ilişkin görüş ve önerilere yer verilmiştir.

## 2. GELENEKSEL DENETİM VE İÇ DENETİM FONKSİYONLARI

Genel olarak yönetim sürecinin bir bileşeni olan denetim; "denetleyen kurumlar, denetlenen kurumlar, denetimin amacı ve kapsamı ile denetimin kamusal ve özel nitelikli oluşu, yapılış nedeni, uygulanma zamanı, amaç ve içeriği açısından" geniş bir ayırıma tabi tutulmaktadır (Özoğlu, Çakıroğlu, & Mercan, 2010, s. 55-62).

Uygunluk ya da uyumluluk denetimi, şekli ve klasik bir denetim türü olup "bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin, belirlenmiş yöntemlere kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan denetim şekli uygunluk denetimi olarak da tanımlanabilir. Kamu yönetiminde yaygın olarak bu denetim şekli uygulanmaktadır. Bu denetim esnasında işlemlerin veya harcamaların yerindeliği yerine mevzuata uygunluğu denetlenmektedir." (Özoğlu, Çakıroğlu, & Mercan, 2010, s. 59).

Suiistimal ve memur disiplin hukuku kapsamında yapılan soruşturmalar da kamuda genel denetimlerle birlikte yapılagelen bir denetim türüdür. Hile, suiistimal ve usulsüzlükleri Bozkurt (2009:73) şu şekilde tanımlamaktadır. "Bir işletme çalışanın veya çokça gördüğü üzere bir devlet görevlisinin içine düştüğü yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışları aşağıdaki gibi tanımlayabiliriz. Bir çalışanın işletme faaliyetlerinde işverenin veya bir başkasının hakkını göz ardı ederek, gücünü yanlış biçimde kendisine ve/veya bir başkasına yarar sağlayacak bir şekilde kullanmasıdır. Bu tür eylemler genellikle işletme çalışanın veya işletme dışında biri ile iş birliğine girmesi biçiminde oluşmaktadır. Bu hileler genel olarak dört alt bölümde ele alınmaktadır. Rüşvet, yasal olmayan hediyeler, çıkar çatışmaları, ekonomik zorbalıklar. Bu gruba giren eylemler işletmenin riskinin ve zarar maliyetinin artmasına neden olmaktadır. Yatırımcının güveni zedelenmekte, büyümeyi durdurmaktadır. Kaynak dağılımının bozulmasına neden olmakta ve işletmenin iflas riskini artırmaktadır."

Diğer yandan disiplin suçlarının araştırılması ve sonuçlandırılmasına ilişkin yöntemleri de soruşturma denetimi kapsamında ele almak mümkündür. "Kamu hizmetinin belirli bir düzen içinde ifasında memurların uymakla yükümlü oldukları birtakım yükümlülükler bulunmaktadır. Kamu görevlilerinin belirlenen menfi ve müspet yükümlülüklerine uymamalarının disiplinli birtakım sonuçları bulunmaktadır. Memurlara yönelik disipline ilişkin hükümler genel olarak 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu kanunda düzenlenen ilkelerin dışında içtihatlarla da şekillenen ve memur disiplin hukukunun olmazsa olmazı haline gelen bazı temel ilkeler de bulunmaktadır." (Boz, 2017:15-41).

## 2.1. İç Denetimin Tanımı ve Tarihi Gelişimi

Bağımsız denetim mesleğinin geçmişi M.Ö. 3000'li yıllara kadar dayandırılmakla birlikte, iç denetim mesleğinin ortaya çıkışı 1900'lü yılların başı olarak kabul görmektedir. Bununla beraber iç denetimin modern bir meslek olarak kabul görmesi 1941 yılında ABD'de İç Denetçiler Enstitüsünün kurulmasıyla başlar (Pehlivanlı, 2010:9).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors/IIA), Mesleki Uygulama Çerçevesinde, iç denetimin tanımını şu şekilde yapmaktadır. "İç denetim; bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur." (UMUÇ, 2008:7).

IIA dışında, iç denetimin kurumsallaşmasında önemli diğer bir örgüt de COSO (Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi) dur. COSO tarafından yayınlanan 1992 İç Kontrol Çerçevesi ve 2006 Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi iç denetim mesleğinin gelişimine önemli katkılarda bulunmuştur. COSO İç Kontrol Çerçevesinde iç kontrolün tanımı ve iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirme ilkeleri yer almaktadır. İç denetimin temel işlevi olan iç kontrollerin etkinliğinin değerlendirilmesine ilişkin ilkeler böylece COSO tarafından ortaya konulmuştur.

İngiltere'de de 1992 yılında COSO benzeri bir organizasyon olan Cadbury Komitesi tarafından yayınlanan raporda finansal raporlamanın kalitesinin artırılması çerçevesinde iç kontrol sistemi ve kurumsal yönetimi geliştirilmesi konuları incelenmiştir.

1995 yılında Kanada'da Canadian Institute of Chartered of Accountants tarafından CoCo raporu olarak bilinen Guidance on Control yayınlanmıştır. Bu raporda da iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmeye dönük çeşitli kriterler ele alınmıştır (Pehlivanlı, 2010:10-11).

ABD'de 1929 Büyük Buhranından sonra yaşanan en derin kriz olarak görülen 2008 krizine götüren süreçte 2000'li yılların başında yaşanan muhasebe skandalları sonrasında 2002 yılında Sarbanes-Oxley

yasası kabul edilerek, yapılan düzenlemelerde kurum üst yönetimi ve denetim komitesi sorumluluklarına ve bağımsız denetçi tarafından verilemeyecek danışmanlık hizmetlerine odaklanılmıştır.

Bu yasal değişiklikler beraberinde iç denetimde bir paradigma değişimini getirmiştir. Geleneksel iç denetim anlayışından risk yönetimi temelli iç denetime geçilmiştir. Risk yönetimi temelli iç denetim anlayışında, risklerin yönetiminde kontrollerin önemi ve risk yönetimi sisteminin izlenmesi ve etkinliğinin değerlendirilmesi önem kazanmıştır (Pehlivanlı, 2010:13).

## 2.2. Türkiye'de Kamu Yönetiminde İç Denetim Yapısının Kurulması

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununda öngörülen iç denetim yapısında kamu kurumlarında iç denetçiler eliyle yapılacağı ve buna ilişkin düzenlemelerin ve uygulamanın koordinasyonunun İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yerine getirmesi öngörülmüştür. Kurul Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak 2005 yılından bu yana kamu kurumlarında iç denetime ilişkin mevzuatı yayınlamış, uluslararası standartlarla uyumlu kamu iç denetim standartlarını belirlemiş, iç denetçilerin atanma esas ve usulleri ile görev ve yetkilerine ilişkin ikincil mevzuat ve rehberleri yayınlamıştır. Kurul iç denetçilerin sürekli mesleki eğitimlerini sağlamak ve böylece iç denetim belirli sertifikalara sahip denetçilerle belirli standartlara uyularak yapılmaktadır.

Kanunda iç denetim; *kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti* olarak tanımlanmıştır (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 63. Madde).

Yukarıdaki iç denetim tanımını kısaca, kamu idarelerinin faaliyetleri konusunda güvence ve danışmanlık faaliyetleri olarak ifade etmek de mümkündür. Uygulamada iç denetim faaliyetlerinin dört alt türde yapılacağı İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik'le belirlenmiştir:

- Uygunluk denetimi: Kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir.*

- b) *Performans denetimi: Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkinliğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.*
- c) *Mali denetim: Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.*
- ç) *Bilgi teknolojisi denetimi: Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.*
- d) *Sistem denetimi: Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.*

Klasik denetim anlayışında da yer alan uygunluk denetimi dışında diğer denetim türleri olan performans denetimi, bilgi teknolojileri denetimi ve sistem denetimi iç denetim kurgusu içinde kamu denetim uygulamalarına yeni unsurlar olarak girmiştir. İç denetimin bir bütün olarak kamu yönetimi içerisindeki bu yeni denetim kurgusu 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunuyla stratejik yönetim anlayışı ile birlikte ortaya çıkmıştır.

Stratejik yönetim anlayışının bir parçası olan bu denetim anlayışı özel sektörde işletmelerin etkin ve verimliliğinin denetiminde uzun süredir kullanılmakta olan bir yapıydı. İç denetimin standartları ise on yıllar içinde Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) tarafından yayınlanmakta ve geliştirilmekteydi. İç denetim yapısı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu ile yeni kamu mali yönetimi anlayışı olan stratejik planlama ve yönetim anlayışının bir uzantısı olarak kamu yönetim yapımıza kazandırılmıştır.

### 2.3. Yeni Kamu Mali Yönetim Anlayışı, Stratejik Planlama ve Yönetim Çerçevesinde İç Denetim

Ülkemizde uygulanan denetim hizmetleri, genellikle şekli unsurları ön plana çıkarmakta ve bu yönüyle bürokrasinin artmasına ve katlaşmasına neden olmaktadır. Memurlar kendilerini denetim riskinden

koruyabilmek ve güvenceye alabilmek için, yasaları, çoğu zaman lafzi olarak yorumlamak amaç, hizmet verimliliği ve vatandaşların ihtiyaçları gibi unsurları ihmal etmek ya da ikinci plana itmek durumunda kalmaktadır. Çünkü bürokratik yapı ve işlemler, çoğu durumlarda vatandaş esas almak ve ona değer vermek amacı ile değil, idareyi vatandaş karşısında korumak anlayışına göre düzenlenmiştir (Eryılmaz, 2017, s:196).

Aynı hususta, yabancı uzman raporları ve kamu yönetimi araştırmaları ile ilgili raporlardaki görüşleri inceleyen konu ile ilgili makalelerinde Mil ve Güvercin (2015) özetle; *Denetimlerin genel olarak soruşturmaya dönük olduğu, düzeltici önlemlerin alınmasını tam manada sağlayamadığı, Türk kamu denetimindeki durum analizi mevzuat çalışmalarının yanında kamu yönetimine yol gösteren bazı proje ve raporlar ile de ortaya konmuştur. Bu çalışmada değişik dönemlerde yapılan ve resmi nitelik taşıyan belgelerin öne çıkanları incelenmiş ve Türkiye'deki kamu denetim sistemi düzensiz işlediği, yeteri kadar etkin ve verimli çalışmadığı ortaya çıkmıştır. Belgelerde genel olarak kamu denetiminde bağımsızlığın olmadığı, tek bir yasaya dayanmadığı ve mevzuat birlikteliğinin olmadığı, rapor standartlarının olmadığı ve raporların sonuçlarının yeterince izlenmediği, denetim birimlerinin yapılanmasında ortak bir sistemin olmadığı, denetim birimleri arasında koordinasyon ve iş birliğinin olmadığı, denetimlerin planlı ve programlı yapılmadığı gibi sorunlar ortaya konmaktadır. Belgelerde mevcut sorunların çözümünü için denetim hizmetlerinin tek ve açık bir yasal zemine oturtulması, rehberlik faaliyetlerinin ön plana çıkarılması, denetimin teknik düzeyinin yükseltilmesi, hukukilik denetimlerinin yanında etkililik denetimlerinin de yapılması, denetim ve rapor standartlarının oluşturulması, denetim raporlarının izlenmesi ve sonuçlarına göre işlem yapılması, denetim birimleri arasında koordinasyon ve işbirliği olması, denetimde bağımsızlık ilkesinin oturtulması, denetimsiz alanların oluşmaması, merkez birimlerinin de denetime tabi tutulması, denetimlerin planlı ve programlı olarak yapılması gerektiği hususlarını vurgulanmaktadır.*

Mil ve Güvercin'in (2015) yabancı uzman raporları ve kamu yönetimi araştırmalarına dayanarak özetlediği bu tespitler, klasik denetim ve teftiş yapısının temel eksikliklerini ve çözüm yollarını çok net olarak ortaya koymaktadır. Özellikle teftiş yapısını düzenle-



yen ortak bir mevzuatın ve standartlarının olmayışı, kamuda teftiş birimlerinin işleyişinde bir koordinasyonun olmayışı, raporların sonuçlarının etkin olarak izlenmediği yönündeki eksiklikler yeni bir denetim anlayışına ihtiyaç olduğunu ortaya koymuştur. Bu, iç denetime doğru yönelim sürecinin temel teorik gerekçelerindedir.

Övgün ise konuyu planlama anlayışında kalkınma planlamasından stratejik planlamaya olan evrim üzerinden ele alırken yönetimdeki değişim sürecini denetimi de kapsayacak şekilde şöyle betimlemektedir; *“Bürokratik devletin değişimi 1980’li yıllardan günümüze temelde iki ana eksenle gerçekleşmektedir. İlk on yıllık süreçte önce iktisadi düzenlemelerle ekonomik alan kamu ekonomik kuruluşlarından arındırılmış ve liberalize edilmiş ve 1990’lı yıllarla birlikte de “etkili devletin” formülleri aranmaya başlanarak devlet anlayışı bu formül çerçevesinde yeniden inşa edilmeye çalışılmıştır. Etkili devlet formülasyonu yönetim biçiminde kamu ağırlıklı bir işleyiş yapısına sahip olan bürokratik devlete değil, işletme/piyasa temelli anlayıştan etkilenen ve devletin düzenleyicilik fonksiyonuna vurgu yapan yeni bir yönetim biçimine gereksinim duymaktadır. Bu yeni biçimde en önemli özellik ekonomik ve toplumsal yaşamda aktif bir konumda bulunan devletin üstünlüğüne meydan okunması ve ekonomik ve toplumsal gelişmenin en iyi şekilde piyasa mekanizması aracılığı ile sağlanabileceğinin iddia edilmesidir.... Bu süreçte kalkınma planlaması anlayışı devlet müdahaleleriyle eşanlı sayıldığından büyük bir değişim sürecimin içine sokulmakta ve planlama anlayışı daha demokratik özgürlükçü, katılımcı ve düzenleyici bir yönetim yaratacağı savıyla yönetişimci devlete uygun özellikler barındıran stratejik planlama çerçevesinde yeniden yapılandırılmaktadır. ... planlamanın örgütlenmesinde yaşanan bu değişikliklere paralel olarak bütçe ve denetim sistemi performans esası üzerinden yeniden yapılandırılmakta performans bütçenin sonucu olan kaynakların nasıl kullanıldığı, doğruluk, yasallık ve düzenlilik açısından değil verimlilik, etkililik ve tutumluluk ilkeleri çerçevesinde mali açıdan denetlenmektedir.... bu bağlamda planlama anlayışında ve uygulamasında önemli değişiklikler öngören stratejik planlama, yönetsel devletin mali devlete dönüşme sürecinin analizinde en önemli yönetsel araç olarak belirlenmektedir.”* (Övgün, 2010, s. 312-327).

1980’li yıllarla birlikte devletin sosyal devlet olma

rolünden çekilerek stratejik yönetim anlayışına geçmesiyle birlikte denetim yapısında da klasik denetim anlayışından çıkılarak özel işletmelerin yönetiminde uzun yıllardır yer alan ve uluslararası standartları olan iç denetim anlayışına geçilmiştir. Stratejik yönetim anlayışıyla birlikte devletin denetim fonksiyonu da bu düzenleyicilik görevinin ifası ve devletin piyasada kural koyması, uygulanmasını gözetmesi yönünde değişime uğramıştır. Devletin bu yeni yönetim anlayışında bir işletmeyi aratmayacak nitelikte verimli çalışması bekleneceğinden denetim de özel işletmelerin denetiminden beklenen başta iş verimliliği artışı olmak üzere, yolsuzlukların önleyici denetim anlayışıyla daha ortaya çıkmadan önlenmesi amaçlanmıştır. Bu yeni mali yönetim anlayışında, devletin kaynaklarının bir özel işletmenin kaynakları gibi verimli kullanılması hedeflendiğinden, klasik denetim anlayışındaki salt uygunluk denetimi yerini sonuçlara uygunluğu sağlayan faaliyetlerin performansının denetiminin sağlanması amaçlanmıştır.

Ülkemizde stratejik planlamaya dayalı mali yönetim anlayışına 2000’li yılların başında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında yapılan düzenlemelerle geçilmiştir. Bu düzenlemelerle 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun geleneksel mali yönetime ilişkin hükümlerinin çoğu ortadan kaldırılarak yeni tanım ve uygulamalar getirildiği gibi, denetim alanında da iç kontrolün bir parçası olarak iç denetim getirilmiştir. Daha sonraki bölümlerde daha detaylı olarak değinilecek olan iç denetim idarenin faaliyetlerine ilişkin tasarladığı iç kontrollerin yeterliliğinin değerlendirilmesi ve idareye bu konuda güvence verilmesi faaliyetidir.

Denetim sistemindeki değişim her ne kadar yeni kamu mali yönetimi anlayışı çerçevesinde yapılmışsa da Akbulut (2007)’de belirttiği üzere, *“yeni kamu işletmeciliği kamu yönetiminde, yönetsel ve mali olanın örtüştürülmesi ve siyasetin bütçe yoluyla ussallaştırılması aracılığıyla yaşama geçirilmektedir. Performans göstergelerinin birer uygulaması olan yönetsel kararlar bu niteliği aynı zamanda mali kararlar olmaları ile kazanırlar. Reform yasasında ödenek tahsis edilen her birim birer harcama birimine dönüştürülerek yönetsel ile mali olanın örtüştürülmesi, yönetsel ve mali sorumluluk alanına da taşınmıştır. Yönetsel ve mali olanın örtüştürülmesini sağlayan iki araç öngörülmüştür. Bunlar performansa dayalı ücretlendirme ve iç*

denetimdir. Performansa dayalı ücretlendirme ile performans göstergelerinin başarıma koşulları güvence altına alınacak; iç denetimle ise performans göstergelerinin başarılmaması için gereken denetim işlevi, piyasa-çı-işletmeci ilkelerin gereklilikleri kapsamında yaşama geçirilecektir.” (Akbulut, Ö., 2007:84).

#### 2.4. Kamu Denetimi (İdari Denetim) Kavramına İlişkin Genel Bir Değerlendirme

İdarenin yürüttüğü kamu hizmetleri nitelikleri itibarıyla tasnif edildiğinde faydası yararlanıcıları arasında bölüştürülemez dolayısıyla yararlanıcısına ödettirme imkânı olmayan mal ve hizmetler olduğu gibi tıpkı piyasada üretilen mal ve hizmetler gibi faydası bölünebilen ve kullanıcıya ödettirme imkânı olan mal ve hizmetler de bulunmaktadır. Bunlardan da bir kısmının dışsal fayda sağlama potansiyeli yüksek olduğundan devletin bu tür hizmetleri üstlenme zorunluluğu doğmaktadır. Yani piyasa benzeri hizmetler verimlilik denetimleri esas alınırken örneğin kamu yararı ağır basan savunma benzeri görevlerde kamu görevinin usulüne uygun ifası verimliliğinden daha önemlidir. Örneğin bir dağ köyünde karakol olması verimlilik esasına uygun olmasa da güvenlik gereksinimine uygun olabilir. Bu da verimlilik denetimi yanı sıra uyumluluk denetiminin de kamuda bir zorunluluk olduğu anlamına gelmektedir. Devletin bölünebilir fayda üreten ve piyasaya bırakılabilecekken tekel niteliği ve benzeri sebeplerden üretilen hizmetlerinin denetiminde piyasa benzeri kurumsal yönetim ilkeleri uygulanarak (Örneğin KİT’lerde) denetim yapılabilir.

Denetim birimlerinin görev alanının ne olması gerektiği, söz konusu denetim içeriğinin gerektirdiği uzmanlık düzeyine göre bir yapılanma ile ortaya konulabilir. Stratejik hedeflere uygun yapılandırılan bir idarenin teşkilat, personel, iç iletişim, izlemesi gibi öğelerden oluşan iç kontrol yapısının yeterliliğine ilişkin genel, kapsamlı, stratejik, sistematik denetim ile idarenin yürüttüğü kamu hizmetinin niteliği ile ilgili gündelik üretilen ve veya gözetilen düzenlenen hizmetlerin rutin kontrollere uygunluğunun denetimi ve bunlardan sapmalara ilişkin alınacak aksiyonların yürütülmesi ile ilgili hile-suiistimal soruşturmaları ayrı ayrı uzmanlık, işgücü kaynağı, gerektiren denetim hizmetleridir.

Hukuk devletinin gerekliliklerinden biri de idarenin kamunun yararı açısından denetlenmesidir. İdare yasa organı ve/veya yargı organı tarafından denetlenebilir. İdarenin bizzat kendisi tarafından hiyerarşik veya vesayet denetimine tabi tutulması kamuoyu denetimine tabi tutulması da söz konusudur. Son yıllarda uygulamada ombudsmanlık kurumu da kamu adına bir denetim mekanizması olarak işletilmektedir. Burada her denetim türünün kendine özgü avantaj ve dezavantajları olduğu söylenebilir.

Kamu bürokrasisinin sorumluluğu, siyasi kurumlara, yasalara ve halka karşıdır. Bürokrasinin, halka hizmet yürüttüğü çevreye karşı sorumluluğu, siyasi değil, idaridir. Çünkü bürokrasi, demokratik siyasal sistemde siyasi kurumların fonksiyonlarını yerine getirmelerine yardımcı olmak için dizayn edilen ikinci derecedeki kurumdur. Bürokratların otorite isteği ile siyasi yöneticilerin egemenlik haklarını uzlaştırarak, kamu hizmetlerin, daha etkin ve verimli hale nasıl getirebilir? Bu sorunun cevabı, siyasi sistem içinde bürokrasiyi daha iyi denetleyecek mekanizmalar geliştirmeye ve dâhili reformlarla bürokrasinin karakterini değiştirmeye bağlıdır (Eryılmaz, 2017, s:174).

Halkın bürokrasi konusundaki yakınmaları, kurumların kuralcı, kırtasiyeci, her alana müdahale eden, halkın taleplerine karşı ilgisiz ve kendini onun üstünde gören, israfçı ve kendi içine kapalı tutumundan kaynaklanmaktadır. Ombudsman, yönetimde açıklık, desantralizasyon, piyasa mekanizması, deregülasyon, yönetime katılma, personelin yetkilendirilmesi ve etik değerlerin geliştirilmesi gibi yöntemler, bürokrasinin denetlenmesinde etkili unsurlar olarak değerlendirilebilir (Eryılmaz, 2017, s:162).

İdari denetim yalın haliyle, idarenin yine idare içinde oluşturulan mekanizmalarca denetimi olarak tanımlanabilir. Bu aynı idare içinde hiyerarşik anlamda olabileceği gibi (iç denetim ve teftiş fonksiyonu) bir başka kurum tarafından vesayet denetimi yoluyla da (İçişleri Bakanlığı’nın mahalli idareler üzerindeki denetimi gibi) olabilmektedir. Bunun dışında, yasa adına denetim yapan Sayıştay’ın yürütme erkinin birer parçası olan kamu kurumlarını denetlemesi ise dış denetim mahiyetinde olup, kamu idarelerinin birer parçası konumunda olan iç denetim birimlerince yapılan denetimle koordineli ve birbirini tamamlayıcı nitelikte olması denetimlerin etkin ve verimli olması açısından önem taşımaktadır.

İdarenin denetlenmesi bir zorunluluk olduğuna göre bu denetimin etkin ve amacına uygun bir şekilde yapılabilmesi acaba nasıl olur? Bir devleti oluşturan üç temel güç olan yasama, yürütme ve yargı güçlerinden yürütmenin bir parçası olan idarenin temel vazifesinin kamu hizmeti olduğu düşünüldüğünde ve bu faaliyetin kamu yararı doğrultusunda ifasının hukuk devleti olmanın bir gereği olması, idarenin denetlenmesi bir zorunluluk olarak karşımıza çıkarmaktadır.

## 2.5. Kamu Yönetim Yapımız İçinde Genel Olarak Teftiş, Denetim ve İç Denetimin Yeri ve Görev Ayrımları

Ülkemizde yıllardır kamu kesiminin denetimi, inceleme-soruşturma-araştırma ve genel denetim görevleri ile donatılmış teftiş kurulları aracılığı ile gerçekleştirilmiştir. Kamu yönetiminde yapılan reformların gerektirdiği yasal ve idari altyapının oluşturulma süreci devam ettiğinden teftiş kurullarının mevcut yetkileri halen devam etmektedir. İdari denetimin ülkemiz uygulamasındaki bir diğer türü ise *iç denetim* olup bu çalışmada esasen iki farklı yönetsel yaklaşımın (bürokratik devlet yaklaşımı, yönetişimci devlet yaklaşımı) sonucu olan bu denetim türlerinin ayrışan ve çakışan noktalarıyla birlikte ortaya konulması amaçlanmıştır.

Genel olarak yönetim yapısı içinde denetim işlevi yasalılık (uygunluk) denetimi, (genel) idari denetimler, kamuoyu denetimleri şeklinde çeşitli tasnifleri yapılmakta, kurum içi denetimler hiyerarşik denetimlerle hiyerarşi kademelerindeki ast-üst ilişkileri bağlamında yerine getirilebildiği gibi uzmanlık gerektirmesi nedeni ile denetim işinde uzmanlaşmış iç denetim, teftiş kurulları gibi özelleşmiş hiyerarşik birimlerle de yapılmaktadır.

*Kamuda dış denetim görevi* ise yasama örgütü olarak TBMM adına Sayıştay aracılığı ile yürütülmekte olup, idari denetim için, üstün astı denetimi, teftiş kurulları aracılığıyla yapılan denetim ve iç denetim yöntemleri bulunmaktadır. Bunların her birinin görev alanı bu üçlü aktör temelinde ayrıştırılabilir.

İdare hukukunun genel ilkeleri gereği yetki-sorumluluk paralel olduğundan, sorumluluğun ortaya çıkarılabilmesi için, yetkiyi kullananın denetiminin, sağlıklı

yapılması gerekir. Yetki-sorumluluk ikilisinin sağlıklı yürütmesi için ise denetimin mutlaka, yetki kullanan organdan bağımsız olması gerekir. Oysa idari denetimde, denetimi yapan organ yine yetkiyi kullanan organın bir parçasıdır. Örneğin kurumların teftiş kurulları, o kurumda idareyle ilgili suçları araştırmakla görevlidir ve bu kurullar yine denetledikleri organın bir parçasıdır. Bu sebeple, gerçek anlamda idari denetimin, yine yönetimce yani hiyerarşik denetim şeklinde yerine getirilmesi işin doğası gereği etkili değildir. O halde denetim işinin idari hiyerarşi içinde yapılması söz konusu olduğunda denetimin gerçek anlamda idarenin nihai amaçlarını gerçekleştirmeye hizmet edebilmesi için fonksiyonel olarak idareye karşı belli bir dokunulmaz alana sahip olması gerekmektedir. Nitekim teftiş kurullarının idari yapı içinde doğrudan bakana bağlanması ile bu kısmen sağlanmaktadır.

Meselenin, yani yeni sisteme uyarlarken göz önünde bulundurulması gerekli bir diğer önemli boyut da devletin inceleme ve soruşturma yapan organları ile danışmanlık ve denetim yapan organlarının farklı olması gereğidir. Zira, her denetim biriminin görevleri kendi içinde uzmanlık gerektirmektedir. Denetimin türlerine göre ve soruşturma görevlerinin ayrı bir nitelik taşıması nedeniyle bu görevlerin farklı birimlerce ifa edilmesi denetimlerin o alanda uzman kişilerce görülmesi dolayısıyla kaynakların etkili, ekonomik, verimli kullanılması sonucunu doğuracaktır. Bu uzmanlaşmaya atfedilen genel geçer bir sonuçtur.

Bu ayrıştırmayı yapmanın ikinci bir nedeni olarak, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti ile katma değer yaratma misyonu olan iç denetim biriminin aynı zamanda yolsuzluklarla ve disiplin inceleme ve soruşturmaları ile uğraşmasının danışmanlık ve denetim faaliyetinden yararlanan idari birimlerin iç denetime bakış açılarını olumsuz etkileyeceği ve bu birimlerin denetime karşı olumsuz tavır sergilemeleri ve hata veya noksanlıklarının haklarında inceleme-soruşturmaya sebep olacağı endişesi ile denetçilerin idari birimin işlem süreçleri üzerinde değerlendirme yapabilecek yeterli verilere ulaşma çabalarının doğal olarak sekteye uğrayacağı, denetlenenlerin pasif bir direnç gösterebileceği düşüncesidir.

Üçüncü bir neden ise, uyum denetimi ya da iç denetimle görevli denetçinin aynı zamanda soruşturma yapma yetkisine sahip olması durumunda, uyum de-

netiminin ve iç denetimin kişi hakkında soruşturma açma güdüsü ve kastı ile yapılabileceği ve dolayısı ile danışmanlık ve değer katma işlemlerinin sözde kalacağı ya da buna benzer daha birçok sorunun gündeme gelebileceği ülkemizde eskiden beri süregelen uygulamalardan çıkarmak çok zor olmasa gerektir.

Ayrıca literatürde klasik teftiş yapılanmasının çağdaş yönetim yapılanmaları düzleminde tekdüze ve günübürlük ihtiyaçlara cevap veren bir nitelik arz ettiği değerlendirilmesi sıkça yapılan bir eleştiridir. Yönetimin uyumluluk denetimi ile, bir açıdan yargısal yönü bulunan aslında idari savcılık kurumunun bulunduğu ülkelerde tamamen yargısal nitelik taşıyan yolsuzluklarla mücadele konusundaki disiplin işlemleri çerçevesinde yürütülen inceleme ve soruşturma işlemlerinin farklı uzmanlık birimleri tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir.

Suiistimal soruşturmaları konusunda da soruşturmacıların uluslararası sertifikalarının olması (örneğin CFE, Certified Fraud Examiner), konunun uluslararası uygulamalarda, tamamen profesyonel bir uzmanlık alanı olarak ele alındığını göstermesi açısından önem taşımaktadır. Ama her iki durumda da yani uyumluluk denetimi ve soruşturmaların organizasyonel olarak idarenin içinde yer alan, fakat işlevsel olarak idareden bağımsız bir yapılanma içinde olması gerekliliği kaçınılmazdır. Bu da bu denetim birimlerinin idarenin organizasyonu içinde olmasını, ancak işin icra edilmesinin tamamen kendine özgü kurallarla, bağımsız, tarafsız ve objektif olarak yürütülmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Suiistimal soruşturmaları konusunda, idari savcılık kurumu da bağımsız, tarafsız ve etkin bir yolsuzlukla mücadele seçeneği olarak düşünülebilir. Yani disiplin soruşturmaları ve yargılamanın özel idari mahkemelerce sonuçlandırılması da değerlendirilebilir. Ancak ülkemizde çıkar çatışmaları nedeniyle husumetler doğabileceği dikkate alındığında ve idari takdir yetkisi ile memur güvencesinin kısmen sağlanabileceği düşünüldüğünde, bu uygulama da sakıncalı olabilir. Dolayısı ile yolsuzluklarla mücadelenin yine yürütme organının içinde bağımsız ve objektif olarak işlemlerini sağlayacak kurum ve kurullarla donatılarak yapılması yani mevcut görev alanlarının sadece soruşturmaya özgülenerek, ancak fonksiyonel bağımsızlıklarının

daha artırılmasının (ABD Genel Müfettişlik Sistemi benzeri bir yapı) daha yerinde bir seçenek olacağı değerlendirilmektedir.

### 3. CUMHURBAŞKANLIĞI HÜKÜMET SİSTEMİNİN YÖNETİMDE GETİRDİĞİ TEMEL DEĞİŞİKLİKLER

Yeni yönetim sistem ile getirilen değişimin en önemli özelliği devletin temel erkleri arasındaki ilişki üzerinden tanımlanan hükümet sisteminin Parlamenter Sistemden Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'ne geçişini sağlamasıdır.

#### 3.1. Yeni Yönetim Sisteminin Belirgin Özellikleri

Yeni sistemde yasama ve yürütme organları için ayrı seçim olmakta ve bakanlar Cumhurbaşkanı tarafından görevlendirilmektedir. Başbakanlık makamı kaldırılmış, bakanlar kurulu kavramı da ortadan kalkmıştır. Yürütme erkini kullanan hükümet yasamayı temsil eden Türkiye Büyük Millet Meclisi'nden çıkan partinin başkanı olan başbakan tarafından değil, doğrudan seçilen Cumhurbaşkanı tarafından seçilmektedir.

Yeni sistemde bakanlıklar ise eski sistemde olduğu gibi yasama organına karşı siyaseten sorumlu bakanlardan değil, ancak daha çok fonksiyonel kamu hizmetlerinin başlarındaki yöneticiler konumundadır. Yeni hükümet sistemi Cumhurbaşkanı ve ona bağlı yardımcıları ve bakanlar oluşmaktadır.

Bu sistemde idarenin yasama organı tarafından denetimi yasama organı olan Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin sahip olduğu bütçe hakkı kapsamında onayladığı bütçe kanunu ve kesin hesap kanunun onayı ile sınırlı kalmakta, artık yürütme organı yasama organı içinden çıkmadığından yürütme organının yasama organına karşı sorumluluğu bütçe kanuna uyumu ile sınırlı kalmak durumundadır. Yani yasama organı adına denetim yapan Sayıştay'ın kamu idarelerinin bütçe kanununa genel uygunluk bildirimini dışında bir yerindelik denetimi yapma gereği kalmamıştır. Zira yürütme yetkisi ve görevini yasama organından değil direkt halktan alan Cumhurbaşkanlığı makamı ifa edilen kamu hizmetlerinin performansı konusunda



siyaseten halka hesap verecektir. Bu durumda yasama organına değil halka karşı siyaseten sorumlu olan Cumhurbaşkanının idarenin kendisine karşı sorumluluğu konusunda hesap sorma ve denetleme ihtiyacı ön plana çıkmaktadır. Yani dış denetim ihtiyacından ziyade iç denetim veya idare içinden yürütme adına yapılan denetimler daha çok önem kazanmıştır.

### 3.2. Yeni Yönetim Sisteminde İç Denetimin Yapısında Beklenen Değişim

Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminde yasama ve yürütme organları arasındaki görev ve yetki ayrışmasının daha netlik kazanacağı görülmektedir.

Yeni yönetim sisteminde doğrudan halk tarafından seçilen bir Cumhurbaşkanının doğrudan halka karşı sorumlu olacağı, bakanların doğrudan cumhurbaşkanınca belirlendiği ve yasama organı ile herhangi bir hesap verme ilişkilerinin olmadığı, dolayısıyla hesap vermenin, Cumhurbaşkanı, Başbakan, Bakanlar Kurulu, iktidar partisi ve koalisyon dönemlerinde koalisyon partileri arasında muğlaklaştığı bir durumdan doğrudan sonuç alıcı şekilde bakanlarını ve üst düzey yöneticilerini atama usulünü belirleyen ve onları atayan bir Cumhurbaşkanı yetkisinin olacağı görülmektedir (<http://www.oncevatan.com.tr/roportaj/r-onur-erim-ile-adan-zye-baskanlik-sistemi-roportaji-h108251.html>). Yeni sistemde Bakanlar Kurulu olmadığından bürokrasinin denetimi yetkisi yürütmenin başı olarak görevli ve yetkili durumdaki Cumhurbaşkanı'na ait olacaktır.

Yeni sistemde, düzenleyici işlem yetkisi ile sonuçlara yönelik devamlı bir düzenleme ortamında, uygunluk denetiminden ziyade performans denetiminin, dolayısıyla iç denetim önem kazanacaktır. İş performansı yerinde görülmeyenlerin ise sözleşmeye dayalı istihdam nedeni ile işine son verileceği, dolayısıyla sözleşme ilişkisinde daha çok iş hukuku benzeri hukuki işlemler söz konusu olacağından bir uyumluluk denetimi ve buna bağlı bir inceleme soruşturma aracılığı ile sorumluluk işletilemeyeceği esas olarak iç kontrollerin kurulması ve iç kontrol sisteminin yeterliliği ile sonuç alınma ölçüsü üzerinden bir performans denetimi yapılacağı görülmektedir.

İç denetim birimlerinin yolsuzlukla mücadele bağla-

mında cari düzenlemelere göre soruşturma görevleri olmadığından hesap vermek açısından halka karşı sorumluluğu artan bir yürütme sisteminde denetimin otorite aracı olma rolü nedeni ile etkisinin artacağı değerlendirilebilir. Bu durumda iki farklı idari denetim yaklaşımının görev ayrışımının önemli olacağı (teftiş ve iç denetim), ayrıca yürütmenin siyasi sorumluluğu olan bakanlar artık olmayacağından hem bakanlık yapılarının önemli genel müdürlüklerin, başkanlıkların, direkt devlet başkanının kabinesinde konumlanmasının söz konusu olabileceği, dolayısıyla denetim birimlerinin örgütsel yapıdaki yerlerinin hiyerarşik konumlanmalarının da değişeceğini beklemek gerektiği değerlendirilmektedir.

Dünyada ve ülkemizde 20. yy'ın başından itibaren kamu mali yönetiminin stratejik planlama ve yönetim anlayışı üzerine kurulduğu görülmektedir. Ülkemiz kamu mali yönetiminde 2003 yılından sonra kamu mali yönetimindeki bu yöndeki reform ve uygulamalar 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile belirlenmiştir. Bu yeni mali yönetim anlayışı AB uyum yasalarının da gerekli kıldığı unsurları içermektedir. Yeni Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemiyle oluşturulan Strateji ve Bütçe Başkanlığının kurulması bu anlayışın kamu mali yönetim yapımızda kökleştiğini göstermektedir.

İç denetimin Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında etkin olarak yürütülebilmesi için harcama sorumlularının vermek zorunda oldukları iç kontrol güvence beyanlarının iç denetim raporlarında iç kontrollerin yeterliliğine ilişkin güvence vermeleri ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifade ile iç denetim mekanizmasının üst yöneticilerin kurumlarının bütçe ve mali yönetiminin ve bu işlemlere ilişkin iç kontrollerin etkin işlediğini ifade eden iç kontrol güvence beyanlarını imzalamaları, iç denetim raporları sonucu iç denetim biriminin yıllık raporunda kurumun faaliyetlerinin 5018 sayılı yasa kapsamında öngörülen sorumlulukların yeterli düzeyde yerine getirildiğine (iç kontrollerin yeterli olduğuna) ilişkin güvence vermesine bağlanması gerekir. Oysa 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda bu uygulama öngörülmesine karşın uygulamada iç denetim biriminin raporlarına dayalı yıllık bir güvence beyanı raporu aranmadan iç kontrol güvence beyanlarının imzalanması yoluna gidilmektedir.

Esasen sürecin bu şekilde işletilmesi durumunda iç denetimin yıllık raporlara dayalı genel güvence beyanını Sayıştay denetimleri öncesinde bir ön kontrol işlevi de görmüş olacak, Sayıştay'ın yasama organı adına ürettiği genel uygunluk bildirimine kaynaklık edebilecektir.

Yeni sistemde Maliye Bakanlığı ya da Strateji ve Bütçe Başkanlığı genel faaliyet raporunu üreteceğinden kurumların faaliyet raporlarının iç denetim birimlerinin güvence beyanlarına dayanmış olması genel faaliyet raporunda yer alacak genel güvence beyanının da teyidi anlamı taşıyabilecektir. Bu noktada tüm üniversiteler ve yerel yönetimleri de içine alan kamu kurumlarının tümünde koordinasyonla görevli ve yetkili üst kurul işleviyle İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Cumhurbaşkanlığına bağlanması, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun öngördüğü iç kontrol ve iç denetimin tüm kamu idarelerinde etkin olarak uygulanmasını sağlayacaktır.

#### 4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Yeni yönetim sisteminin yürürlüğe girmesiyle birlikte 5018 sayılı kanunla iç denetime ilişkin yapılan düzenlemelerde bir kısım değişiklikler yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Yukarıda anlatılan çerçevede kapsamında iç denetim alanında yapılması gerekli görülen değişiklikler aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

*Birincisi;* iç denetim birimlerinin fonksiyonel etkinliğinin artması için içinde buldukları idarelerin teşkilat yapılarında genel müdürlükle eş düzeyde başkanlık (doğrudan üst yöneticiye bağlı Strateji Başkanlıklarında olduğu gibi) statüsünde yer verilmesi, bu amaçla İç Denetim Birimi Başkanlığı kurulan idarelerde teşkilat yasalarında yer alması ve Başkanlık kadrolarının ihdasının gerekli olduğu değerlendirilmektedir.

*İkincisi;* iç denetçilerin kurumları içinde bağımsızlık ve tarafsızlığının sağlanması için iç denetçi kadrolarına atamaların Cumhurbaşkanlığı tarafından yapılmasının (atama usulünün II sayılı cetvele işlenmesi) yerinde olacağı değerlendirilmektedir.

*Üçüncüsü;* 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu'nun 63'üncü maddesine göre iç denetim birimleri doğrudan üst yöneticiye bağlı çalışan bi-

rimler olarak kurulmuş olup, 2018/5 no'lu Cumhurbaşkanlığı Genelgesinde "*Bakanın kendine doğrudan bağlı hizmet birimleri bakımından, bakan yardımcılarının ise kendilerine bağlı hizmet birimleri bakımından bakanlık en üst yöneticisi*" olduğu belirlenmiştir. Yeni yönetim sisteminde iç denetimin bakan yardımcılarının üst yöneticisi oldukları harcama birimlerinin tamamını kapsayacak şekilde denetim güvencesi verebilmesi için, bakanlık teşkilatının tamamında yetkili konumda olan Bakana bağlanması gerekmektedir. Nitekim Bakanlıklarda yeni yapılanma sonrası oluşan teşkilat şemalarında bakanlıkların birkaçı dışında iç denetim birimleri doğrudan Bakana bağlanmıştır.

*Dördüncüsü;* tüm kamu kurumlarının iç denetim faaliyetlerine ilişkin olarak, iç denetim mevzuatının düzenlenmesi, güncellenmesi, kamu kurumlarının gönderilen raporların izlenmesi, kamudaki iç denetim faaliyetlerinin tümüne ilişkin yıllık genel faaliyet raporunun hazırlanması, yürütülen iç denetim faaliyetlerinin Kalite Güvence Geliştirme Programı (KGGP) kapsamında dış değerlendirme faaliyetleri ile düzenli olarak izlenmesi olarak sayılabilecek temel fonksiyonlarını icra edebilmesi için İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun kurumsal yapısının güçlendirilmesini gerektirmektedir. Bu genişlikte ve mesleki bilgi ve deneyim gerektiren işler, kurumda çalışacak mesleki bilgi ve deneyime sahip uzman personel gereksinimini ortaya koymaktadır.

*Beşincisi;* Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'nde en üst yönetici Cumhurbaşkanı olduğundan, yapılan harcamaların etkili, ekonomik ve verimli olup olmadığının değerlendirilmesi Cumhurbaşkanlığı Makamı tarafından yapılacaktır. Yeni yönetim sisteminde ekonomi yönetiminde karar alıcı konumunda olan Hazine ve Maliye Bakanlığı ile diğer bakanlıklar Cumhurbaşkanlığı'na doğrudan bağlı birimler haline geldiğinden, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun siyaseten sorumlu olmayan ve kendisi de bir harcama birimi olan Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olması bu Bakanlığın diğer bakanlıklar üzerinde konumlandırılmış olduğu şeklinde bir algıya sebep olmaktadır. Bu nedenle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun tüm kamu idarelerinin iç denetim birimlerinin koordinasyonu ile yetkili birim olarak tüm kamu kurumlarının bağlı olduğu en üst makam olarak Cumhurbaşkanlığına doğrudan bağlı olmasının yerinde olacağı değerlendirilmektedir.

*Altıncısı;* İç Denetim Koordinasyon Kurulu üyelerinin en az ikisinin iç denetçi sertifikasına sahip iç denetçilerden olmasının Kurulun karar alma süreçlerinde iç denetim tecrübesinden yararlanılması açısından isabetli olacağı değerlendirilmektedir.

*Yedincisi;* iç kontrol güvence beyanlarının yasal formatında iç kontrol ortamının ve iç kontrollerin yeterliliğine ilişkin iç denetim birimlerinin makul güvence vermesi gerektiğine yer verilmekte ise de uygulamada iç denetçi raporları ile ilişkilendirilmeden iç kontrol güvence beyanlarının imzalanması gerçek anlamda hesap verilebilirliği sağlanmasına engel oluşturmaktadır. Bu nedenle, üst yöneticilerin iç kontrol güvence beyanlarını onaylamasının, iç denetim biriminin idarenin tüm faaliyetleri için genel olarak makul güvence vermesi şartına bağlanması gerekir. Bu şekilde iç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin artırılması suretiyle kamu kaynaklarının gerçek anlamda etkili, ekonomik ve verimli kullanıldığına ilişkin makul bir güvence sağlanmış olacaktır.

*Sekizincisi;* iç denetim birimlerince yapılan iç denetim fonksiyonu ile Sayıştay tarafından yürütülen dış denetim fonksiyonları birbirini bütünlüye niteliğe sahip olup, her ikisi de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu kapsamında kamu kaynaklarının etkili, verimli ve ekonomik kullanılması amacına yönelik olduğundan, iç denetim ve dış denetim fonksiyonlarının yapısal olarak da bütünlük göstermesi için çalışma usul ve esasları ile meslek mensuplarının sahip olduğu haklar konusunda ortak düzenlemeler yapılması, iç ve dış denetim birimleri arasında geçişleri mümkün kılan esnek düzenlemeler yapılmasına ihtiyaç olduğu düşünülmektedir.

Sonuç olarak, yukarıda değinilen konularda yasal düzenlemeler yapılmasının iç denetimin yeni yönetim sistemi içinde kurumsal faaliyetlere değer katma fonksiyonunun daha etkin hale gelmesine katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

## Kaynakça

- 1) AKBULUT, N. (2015). Avrupa Birliği İlerleme Raporu-İç Denetim ve Teftiş Birimlerinde Görev Ayrımı. *Denetisim Dergisi*, 16 (s.34-38)
- 2) AKBULUT, Ö. (2007). Kamu Yönetiminde İşletmecilik Sorunu. *Mülkiye Dergisi*, 31 (s.84, s.254)
- 3) BOZ, S. (2017). Memur Disiplin Hukukuna Hakim olan Temel İlkeler. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25/2 (s.15-41)
- 4) BOZKURT, N. (2009). İşletmelerin Kara Deliği, Hile, Çalışan Hileleri. İstanbul: Alfa Basım Yayım.
- 5) ERYILMAZ, B. (2017). *Bürokrasi ve Siyaset*.
- 6) İDKK, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, *Resmî Gazete* (12/7/2006 tarih ve 26226 Nolu)
- 7) MİL, H. İ. ve GÜVERCİN A. (2015). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak Denetimin Türk Kamu Yönetiminde Resmî Belgeler Aracılığı İle İncelenmesi ve Reform Önerileri, İşletme Araştırmaları *Dergisi*.
- 8) ÖVGÜN, B. (2010). *Devlet ve Planlama*, Ankara: Siyasal Yayın Dağıtım.
- 9) ÖZOĞLU, B., MERCAN C., ÇAKIROĞLU S. (2010). *Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim*, İstanbul: İstanbul Büyükşehir Belediyesi İç Denetim Birimi Yayınları.
- 10) PEHLİVANLI, D. 2010. *Modern İç Denetim*, İstanbul: Beta Yayıncılık
- 11) TÜRKİYE İÇ DENETİM ENSTİTÜSÜ (TİDE) (2008). *Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi (2007'deki değişikliklerle)*. İstanbul: The IIA Research Foundation, Deloitte.
- 12) 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
- 13) ERİM, O. (2017 Nisan 10) <http://www.oncevatan.com.tr/roportaj/r-onur-erim-ile-adan-zye-baskanlik-sistemi-roportaji-h108251.html> adresinden alınmıştır.
- 14) GÖZLER, K. (2018 Ağustos 8). <http://www.anayasa.gen.tr/neverland.htm> adresinden alınmıştır.