



# HAKEMLİ Denetişim

Ortak Aklın Harmanı



**KAMU İÇ DENETÇİLERİ MESLEK AHLAK KURALLARININ TOPLUMSAL DEĞERLERE ve  
MER'İ MEVZUATA UYUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**CUMHURBAŞKANLIĞI HÜKÜMET SİSTEMİNDE İÇ DENETİM:  
SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

**MİSYON BİLEŞENLERİ AÇISINDAN TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE MİSYON BİLDİRİMLERİ:  
BAKANLIKLAR ÖRNEĞİNDE BİR DEĞERLENDİRME**

**BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDA YENİ UYGULAMA:  
KİLİT DENETİM KONULARININ RAPORLANMASI ve BİST 100 ANALİZİ**

**GEÇMİŞE BAKIŞ, GELECEĞE YÖNELİŞ**

## ► MİSYONUMUZ

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

## ► VİZYONUMUZ

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

Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER) Yayınıdır

### Sahibi

Kamu İç Denetçileri Derneği Adına  
Bahadır TOPAL

### Sorumlu Yazı İşleri Müdürü/Editör

Ahmet KEBELİ

### Abone İşleri

Ömer GEÇGİL, Serpil CEYLAN

### Teknik İşler

Selçuk OLUM

### Yönetim Merkezi

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

### İletişim Adresi

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

### Grafik Tasarım & Baskı

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

### Basım Tarihi / Yeri

30 Temmuz 2021 / ANKARA

### Abonelik Şartları

Yıllık KDV dahil 100 TL, iki yıllık KDV dahil 180 TL  
olan abonelik bedelinin,  
Ziraat Bankası Başkent Şubesi nezdindeki  
TR 82 0001 0016 8358 7849 3750 01 no'lu  
IBAN hesabına yatırıldığını gösterir dekontun ve  
derginin gönderilmesi istenen posta adresinin  
iletilmesi gerekmektedir.  
Perakende satış KDV dahil 50 TL'dir.

ISSN 1308-8335

Altı ayda bir yayımlanan hakemli dergidir.  
TR DİZİN'de taranır.

Kaynak gösterilerek alıntı yapılabilir.

Yazıların sorumluluğu yazarlarına,  
reklamların sorumluluğu ilan sahiplerine aittir.  
Yazım dili Türkçe'dir.

Yazıların Araştırma ve Yayın Etiğine uygunluğunda  
COPE (Committee on Publication Ethics)  
standartları gözetilir.

Dergiye gönderilen çalışmalar, Yayın Kurulu  
tarafından İntihal Raporu (Turnitin) ile birlikte  
değerlendirilmeye alınır.

Yerel Süreli Yayın • 2021/23

## Danışma ve Hakem Kurulu

Prof. Dr. Adnan SEVİM

Prof. Dr. Banu TARHAN MENGI

Prof. Dr. Davut PEHLİVANLI

Prof. Dr. Ercan Nurcan YILMAZ

Prof. Dr. Fatma PAMUKÇU

Prof. Dr. Gökhan ÖZER

Prof. Dr. İbrahim Atilla ACAR

Prof. Dr. İrem NUHOĞLU

Prof. Dr. Kıymet TUNCA ÇALIVURT

Prof. Dr. Metin BİLGİN

Prof. Dr. Mehmet Akif ÖZER

Prof. Dr. Mehmet BARCA

Prof. Dr. Mert ERER

Prof. Dr. Muhittin ACAR

Prof. Dr. Nuran CÖMERT

Prof. Dr. Özgür ÇATIKKAŞ

Prof. Dr. Selahattin KARABINAR

Prof. Dr. Servet ÖZDEMİR

Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU

Prof. Dr. Şaban UZAY

Prof. Dr. Aslıhan TÜFEKÇİ

Prof. Dr. Tamer AKSOY

Prof. Dr. Tarkan OKTAY

Prof. Dr. Ümmühan ASLAN

Doç. Dr. Ayla Zehra ÖNCER

Doç. Dr. Bilal ÇAMKIR

Doç. Dr. Duygu Anıl KESKİN

Doç. Dr. Elif Ayşe Şahin İPEK

Doç. Dr. Üyesi Gencay KARAKAYA

Doç. Dr. Üyesi Halis KIRAL

Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN

Doç. Dr. Orhan Veli ALICI

Doç. Dr. Rasim AKPINAR

Dr. Öğr. Üyesi Adem YAMAN

Dr. Öğr. Üyesi Elçin ŞİŞMANOĞLU

Dr. Öğr. Üyesi Engin BOZTEPE

Dr. Öğr. Üyesi Esin Nesrin CAN

Dr. Öğr. Üyesi Halil GÜZEL

Dr. Öğr. Üyesi Paşa BOZKURT

Dr. Öğr. Gör. Ayşe Hande EROL BİNGÜLER

Dr. Öğr. Gör. Berna TEZ

Dr. Emre SAYGIN

Dr. Tahsin YAMAK

Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi

İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi

Gazi Üniversitesi Teknoloji Fakültesi

Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi

Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü İşletme Fakültesi

İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler  
Fakültesi

Boğaziçi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler  
Fakültesi

Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi

Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi

Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Marmara Üniversitesi Bankacılık Sigortacılık Yüksek Okulu

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

Başkent Üniversitesi Eğitim Fakültesi

Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler  
Fakültesi

Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Gazi Üniversitesi Bilişim Enstitüsü

İbn-i Haldun Üniversitesi Yönetim Bilimleri Fakültesi

İstanbul Medeniyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi

Bilecik Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksek Okulu

Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi

İstanbul Medeniyet Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler  
Fakültesi

İstanbul Ticaret Üniversitesi İşletme Fakültesi

Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi

İstanbul Ticaret Üniversitesi İşletme Fakültesi

Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Manisa Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler  
Fakültesi

Çanakkale 18 Mart Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

Ardahan Üniversitesi Sağlık Bilimleri Fakültesi

İstanbul Aydın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Siirt Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi

Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Muratlı Meslek  
Yüksekokulu

Beykoz Belediyesi

Bayrampaşa Belediyesi

## Yayın Kurulu

Ahmet KEBELİ

Ali Fatih UYSAL

Ali Kasım ARKIN

Dr. Cem ÇETİN

Fatih ÜNAL

Dr. Hakan VELİOĞLU

Mustafa IŞIK

Doç. Dr. Sezer BOZKUŞ KAHYAĞLU

Şerif OLGUN ÖZEN

Dr. Yaşar OKUR

İç Denetim Birimi Başkanı, Gençlik ve Spor Bakanlığı

İç Denetçi, İstanbul Büyükşehir Belediyesi

İç Denetçi, Düzce Üniversitesi

İç Denetim Birimi Başkanı, Marmara Üniversitesi

İç Denetçi, Necmettin Erbakan Üniversitesi

İç Denetçi, Tarım ve Orman Bakanlığı

İç Denetim Birimi Başkanı, Ticaret Bakanlığı

Öğretim Üyesi, İzmir Bakırçay Üniversitesi

İç Denetçi, Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı

Müfettiş, İller Bankası

## Denetisim Dergisi Yayın Politikası

Denetisim Dergisi, kamu yönetiminde etkinliğin sağlanması ve bu işlevi yerine getirecek unsurların en önemlisi kabul edilen denetim mekanizmalarına yeni bir yaklaşım getiren iç denetim sisteminin güçlendirilmesi gayesinden hareketle;

- Bilimsel dergi niteliğine uygun olarak alanındaki konulara ilişkin araştırmaları teşvik etmeye ve bunların yayımına öncelik vermeye,
- Özgün, nesnel ve etik kurallara uygun çalışmalara öncelik vererek alanındaki konularda paydaşlarına yeni ufuklar açmaya,
- Meslektaşların (denetim elemanlarının) birikim, tecrübe ve düşüncelerinin bilimsel bir çerçevede ilgili taraflarla paylaşılmasına yardımcı olmaya,
- İç denetim mesleğini ilgilendiren önemli konuları gündeme taşımaya,
- Mesleğin profesyonelleri ile akademisyenlerin bakış açısını bir arada irdelemek suretiyle sürekli mesleki gelişime katkı sağlamaya,
- Adında taşıdığı mesaja uygun olarak kamuda iyi yönetim ilkelerinin yerleşmesini hızlandırmaya ve ülkemiz kamu yönetimine değer katacak çıktılar üretilmesine zemin hazırlamaya,

yönelik ve açık erişim yaklaşımını benimseyen yayın politikası izlemektedir.

Yayın Politikası çerçevesinde, Derginin amaç ve kapsamı, ilkeleri, yazım kuralları ve değerlendirme süreçleri, etik ilkeler vd. ayrıntılı bilgiler, <https://www.kidder.org.tr/denetisim/> adresinden ulaşılabilecek web sayfasında yer almaktadır.

### Açık Erişim Politikası

Denetisim Dergisi; bilimsel araştırmaları topluma ücretsiz sunmanın, bilginin küresel paylaşımını artıracığı ilkesini benimseyerek, içeriğine anında açık erişim sağlamaktadır.

Kullanıcılar, yayıncıdan ve yazar(lar)dan izin almaksızın, Dergideki makaleleri tam metin olarak okuyabilir, indirebilir, dağıtabilir, makalelerin çıktısını alabilir ve kaynak göstererek makalelere bağlantı verebilir.

### Gizlilik Beyanı

Dergiye gönderilen yazılardaki veya web sayfasındaki isimler ve e-posta adresleri sadece belirtilen amaçları doğrultusunda kullanılacaktır; farklı herhangi bir amaç için veya diğer kişilerin kullanımına açılmayacaktır.



## Yayın Kurulundan

### Değerli Okurlarımız,

Kamu İç Denetçileri Derneğinin (KİDDER) yayın organı olarak 18 Şubat 2009 tarihinde yayın hayatına başlayan *Denetişim*, denetim fonksiyonuna yeni bir yaklaşım getiren iç denetim sisteminin gelişimi yanı sıra denetim fonksiyonunun tüm argümanlarıyla geliştirilmesini desteklemek suretiyle kamu yönetiminde Şeffaflık, hesap verebilirlik, katılımcılık, öngörülebilirlik gibi iyi yönetim ilkelerinin yerleşmesine ve kurumsallaşmaya katkı sağlama misyonunu aynı kararlılıkla ve daha güçlü Şekilde srdreerek sizlerle birlikte olmaya devam ediyor.

Bu sayımızda, “*Kendi alanında ulusal ve uluslararası sınıflama çerçevesinde başvurulan bir referans kaynağı olmak*” vizyonumuzun bir yansıması olarak TR Dizin’e girmenin kıvancıyla karşınızdayız. Dergimiz, ULAKBİM değerlendirme sürecinin olumlu sonuçlanmasıyla 2019 yılından (19. Sayı) itibariyle TR Dizin’de taranmaya başlamıştır. Bu süreçte ilk sayıdan bugüne Dergimize her türlü desteği sağlayan KİDDER yönetimine, değerli katkılarını esirgemeyen hakemlerimiz, yazarlarımıza ve Yayın Kurulunda görev yapan arkadaşlarımıza teşekkürlerimizi sunarız. Hiç Şüphesiz, vizyonumuz doğrultusunda, ülkemiz kamu iç denetçilerinin sesi/sözü olarak uluslararası dizinlerde taranmak hedefiyle gelişim çizgimizi sürdüreceğiz.

“*Etik Yönetimi ve İ Denetim*” temalı bu sayımızdaki 2’si araştırma olmak üzere 4 hakemli makale ile hakemsiz olarak KİDDER adına Yönetim Kurulu Başkanı Bahadır Topal’ın yorum/analiz yazısını yayımlıyoruz. Yazıları ilgiyle okuyacağınızı ve fayda sağlayacağınızı umuyoruz.

Beşeri ve Sosyal Bilimler alanında yer alan Dergimizin 24. sayısı ve sonraki sayıları için aşağıdaki “*Kapsam*” dahilinde;

- İç Denetim
- İç Kontrol
- Risk Yönetimi
- Performans Yönetimi
- Dış Denetim
- Denetim Tr, Yaklaşım ve Metodolojileri
- Yönetim Modelleri
- Kamu Yönetimi ve Yeni Kamu Yaklaşımı
- Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması
- Kurumsal Yönetim
- Kamuda İyi Yönetişim ve Katılımcılık
- Kamu Mali Yönetiminin Temel İlkeleri
- Stratejik Planlama
- Performans Esaslı Btceleme
- Tahakkuk Esaslı Muhasebe
- Devlet Muhasebesi
- İnsan Kaynakları Yönetimi
- Performans Değerlendirme Yöntemleri

konularına ilişkin ilgili çalışmalarınızı değerlendirmekten ve yayımlamaktan memnuniyet duyarız.

Ocak ayında yayımlanacak olan 24. sayımızda buluşmak üzere sağlıklı ve esen kalınız...

# İÇİNDEKİLER

Derleme

5

Mustafa AKÇIL / Bülent SARAÇ

**Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kurallarının  
Toplumsal Değerlere ve Mer'i Mevzuata  
Uyumunun Değerlendirilmesi**

*(The Evaluation Of Public Internal Auditors'  
Professional Code Of Ethics In Terms Of  
Compliance With Social Values and Current  
Legislation)*

41

Araştırma

Paşa BOZKURT

**Misyon Bileşenleri Açısından  
Türk Kamu Yönetiminde Misyon Bildirimleri:  
Bakanlıklar Örneğinde Bir Değerlendirme**

*(Mission Statements In Turkish Public  
Administration In Terms Of Mission  
Components: An Evaluation On The  
Example Of Ministries)*

Derleme

27

Abdullah UZUN / Hasibe USTA

**Cumhurbaşkanlığı  
Hükümet Sisteminde İç Denetim:  
Sorunlar ve Çözüm Önerileri**

*(Internal Audit In Presidential  
Government System: Problems and  
Solutions Offered)*

60

Araştırma

Kaan Ramazan ÇAKALI

**Bağımsız Denetim Raporlarında Yeni  
Uygulama: Kilit Denetim Konularının  
Raporlanması ve Bist 100 Analizi**

*(New Practice In Independent Audit Reports:  
Key Audit Matters Reporting and  
Bist 100 Analysis)*

78

Yorum/Analiz

Bahadır TOPAL

**Geçmişe Bakış, Geleceğe Yöneliş**

*(Looking To The Past, Tending To The Future)*

# KAMU İÇ DENETÇİLERİ MESLEK AHLAK KURALLARININ TOPLUMSAL DEĞERLERE ve MER'İ MEVZUATA UYUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

(THE EVALUATION OF PUBLIC INTERNAL AUDITORS' PROFESSIONAL CODE OF ETHICS IN TERMS OF COMPLIANCE WITH SOCIAL VALUES and CURRENT LEGISLATION)

Mustafa AKÇİL\* / Bülent SARAÇ\*\*

## ÖZ

Türkiye'de etikle ilgili genel ilkeler mevzuatta dağınık bir şekilde yer almakta iken, 2004 yılında 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un kabulü ile bu durum ortadan kalkmış ve 2006 yılında "Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri"nin yayımlanması sonrasında kamu kurum ve kuruluşları kendi etik ilkelerini belirleme sürecine girmiştir. Kamu kurumlarında 5018 sayılı Kanunla birlikte 2006 yılından itibaren oluşturulmaya başlayan iç denetim sisteminde, uluslararası standartlarla uyumlu bir denetim yaklaşımı benimsenmesi perspektifiyle kamu iç denetim uygulamalarının meslek ahlak kuralları çerçevesinde yürütülmesi öngörülmektedir. Bu amaçla, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) Meslek Ahlak Kuralları esas alınarak ve diğer uluslararası mesleki kuruluşların metinlerinden de yararlanılarak "Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları" oluşturulmuştur.

Bu çalışmada, söz konusu kuralların tercüme düzeyinde kaldığı, gerek Türkiye'deki toplumsal değerlerle gerekse mer'î mevzuattaki etikle ilgili düzenlemelerle uyum sorunsalının bulunduğu ileri sürülmekte ve bu kuralların toplumsal değerlerin belirleyici kodlarından ne kadar beslendiği yanı sıra kadim devlet geleneği ile mer'î mevzuatla ne derece uyumlu olduğu hususu belli parametreler çerçevesinde karşılaştırma yöntemiyle değerlendirilmektedir. Çalışma sonucunda, meslek ahlak kurallarının etkili şekilde benimsenmesi ve iç denetçiler tarafından daha kolay uygulanması bakımından özgünlüğünün artırılması suretiyle yeniden belirlenmesinin önemi ortaya konularak bu yönde önerilerde bulunmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Etik, Kamu Etiği, Meslek Ahlak Kuralları, Özgün Etik Değerler, İç Denetim.

**JEL Kodları:** H13, H52, N01, Z13

\* İç Denetçi, A4, CGAP, T.C. Ticaret Bakanlığı, Ankara, Orcid Id: 0000-0003-2311-0096 M.Akcil@ticaret.gov.tr

\*\* İç Denetçi, A4, CGAP, T.C. Ticaret Bakanlığı, Ankara, Orcid Id: 0000-0003-0702-1616 B.Sarac@ticaret.gov.tr  
Yazı Gönderim Tarihi: 08.04.2021, Yazı Kabul Tarihi: 12.07.2021.

## ABSTRACT

The legislative disorganized structure in the context of ethics in Turkey has disappeared the adoption of the Law No. 5176 on the Establishment of the Ethics Board of Public Officers and the Amendment of Some Laws in 2004. After the publication of the "Ethical Behavior Principles of Public Officers" in 2006, public institutions and organizations entered the process of determining their own ethical principles. In public institutions, with the Law No. 5018, is envisaged that the internal audit system, which has been established since 2006, will be carried out within the framework of professional ethics in order to adopt an audit approach in line with international standards. For this purpose, "Code of Ethics for Public Internal Auditors" has been established by the Internal Audit Coordination Board (IDKK) based on the Professional Ethics Rules of the International Institute of Internal Auditors (IIA) and also by making use of the texts of other international professional

organizations. In this study, it is argued that the rules in question remain at the level of translation, and that there is a problem of compliance with both social values in Turkey and ethical regulations in the current legislation. The extent to which these rules are fed by the determinative codes of social values and how compatible they are with the state tradition and the current legislation are evaluated by using the comparison method within the framework of certain parameters. As a result of the study, the importance of re-determining the originality of the code of ethics in terms of effective adoption and easier implementation by internal auditors is revealed and suggestions are made in this direction.

**Keywords:** Ethics, Public Ethics, Professional Ethics Rules, Original Ethical Values, Internal Audit.

**JEL Classification:** H13, H52, N01, Z13

## 1. GİRİŞ

İnsan toplum içinde yaşamak ve dünyayı paylaşmak durumundadır. Bu birliktelik ise kolay gözükmektedir. İnsan, başkalarından kişiliğine, rollerine, beklentilerine saygı gösterilmesini, riayet edilmesini beklemektedir. Dahası, anlayışlar, öncelikler, roller, bireysel güç farklılıklar göstermektedir. Bu ilişkiler kurumsal düzeyde daha da karmaşık bir hale gelmektedir. Böyle olunca, bir düzen sağlamada belli kuralların devreye girmesi kaçınılmaz olmaktadır.

Etik değerler insan ile insan, insan ile toplum, toplum ile toplum arasındaki ilişki ve eylemler çerçevesinde ele alınabilir. Nitekim bu yönde yapılan araştırmalar, toplumsal ilişkilerin artık bir etik değerler olgusu üzerinden yürütüldüğünü, etik değerlerin öneminin her geçen gün daha da arttığı ve insan, toplum ve daha üst kurumların eylemlerinin bu etik değerler üzerinden gerçekleştiği belirtilmektedir (Turgut & Sökmen, 2018).

Yine, kurumlar ile toplum arasındaki ilişkilerde etik değerlerin önemi "örgütsel etik" kavramı kapsamın-

da ele alınmaktadır. Örgütsel etik, örgütün ekonomik ve toplum hayatına bakan çalışmalarının tamamında doğru sözlü olmayı, yalan söylememeyi, güvenilir, saygılı ve adaletli olmayı hedefine koyarak sosyal hayata her türlü desteği verecek şekilde hareket etmeyi ve toplumun ortak kararı ile tespit edilmiş değerler ile ters düşmemiş olmayı gerektirmektedir (Gözüm, 2020).

Organizasyon şekilleri ve toplumsal beklentiler birbirinden farklı olsa da devlet, üst bir otorite olarak (Torun, 2016) düzen sağlayıcı rolünü üstlenmektedir. Devletin düzen sağlamak için oluşturduğu kurallar aynı zamanda etik davranış kurallarının önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Bu kurallar çerçevesinde, ilişkisel düzen belli ölçülerde sağlanabiliyorsa da, hayatın akışı içerisinde, ilişkilerde insanın kimi zaman hırpalandığı, örselendiği, zaman zaman gerilimler yaşandığına şahit olunmakta; kimi zaman ise çatışma düzeyine gelinebilmektedir.

Kurumsal düzeyde ise, kuralların ihlal edilmesi, güvensizlik, itibar kaybı gibi durumlarla karşı karşıya kalınabilmektedir. Geçtiğimiz yüzyılda, bazı ülke



kamu yönetimi sistemlerinde etik kodların geliştirilmiş ve kamu çalışanlarının bu kurallar doğrultusunda hiçbir sapma davranış göstermeden kamu yararını gözeterek eylemde bulunacakları yönünde bir düşünce kabul görmüştür. Bu kabulün merkezini ise kamu çalışanlarının davranışlarının dışsal kurallarla belirlenebileceği varsayımı oluşturmuştur. Oysa, tüm etik kodlama ve yasal yaptırımlara rağmen kamu yönetiminde etik dışı davranışların 1970'li yıllar boyunca hızlı bir artış eğilimine girdiği gözlenmiştir (Özdemir, 2008). Burada, kuralların mı yetersiz kaldığı yoksa ihtiyaç duyulan doğru norm ve değerlerin mi ortaya konulmadığı soruları sorulabilir. Daha ileri gidilerek, doğru normun ne olduğu sorgulanabilir ve ortak değerlerin ne olması gerektiği konusunda düşünceler ortaya konulabilir. Sonuçta, birçok ülkenin kamu yönetimlerinde mevzuatla düzenlenmiş etik ilkelerin/kuralların amaçlanan hususları tam olarak karşılamaması (*kamu yönetiminde etik sorunsalı*) gerçeğinin Türkiye için de geçerli olduğunu söylemek mümkündür. Bu sorunsalın temelinde, toplumsal yapının hemen her alanında geleneksel değerlerin gevşemesi, bu değerlerin yerine konulmaya çalışılan yeni değer ve ilkelerin yerleşik yapıyla uyum sağlayamaması ve toplum tarafından benimsenmesi gösterilebilir.

Yolsuzluğun, suistimalin, cinayetin, yalancılığın, adam kayırmanın kötülüğü; eşitliğin, adaletin, yardımlaşmanın iyiliği gibi hususlarda oluşturulan etik/ahlak kuralları evrensel boyut kazanmış olup, tüm toplumlar tarafından kabul edilmektedir. Ancak evrensel hale gelmiş olan etik/ahlaki kuralların teker teker toplumların ihtiyaçlarına cevap verebileceği düşünülemez. Dolayısıyla bilhassa meslek ahlak kurallarının oluşturulmasında evrensel ilkeler yanında toplumsal değerler ve ahlak kuralları yerleşik yönetim geleneği ve mer'i mevzuat ile uyumun da dikkate alınması gereklidir.

Buradan hareketle bu yazıda, kamu iç denetçilerinin uyması gereken ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından "Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları" adı altında belirlenen etik kurallarının ne kadar özgün olduğu, etik kuralların oluşturulmasında tarihi-kültürel değerlerin, yönetim geleneğinin ve güncel mevzuatın dikkate alınıp alınmadığı karşılaştırma yöntemiyle değerlendirilmiştir. Bu çerçevede, izleyen

bölümde etik kavramı ve kamuda etik uygulamaları ve buna ilişkin sorunlara, 3. bölümde özgün etik ilkeleri belirlemenin önemine değinilmiş, 4. bölümde Türk medeniyet tarihi içinde öne çıkan etik ilkelere örnekler verilmiş, 5. bölümde yürürlükteki mevzuatta yer alan etikle ilgili düzenlemeler ele alınmış, 6. bölümde ise "Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları"nın özgünlüğü ve mevzuatta yer alan etik ilke ve kuralları karşılayıp karşılamadığı değerlendirilmiştir.

## 2. ETİK KAVRAMI ve KAMUDA ETİK UYGULAMALARI

Devletler kamu yararını gerçekleştirmek ve halkın ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetleri üretebilmek için, kamu kurumları vasıtasıyla güvenlik, adalet, eğitim, sağlık, sosyal güvenlik ve bayındırlık gibi faaliyetler yürütmekte ve sorumluluk alanına giren faaliyetleri, kamu görevlileri marifetiyle gerçekleştirmektedir. Kamu görevlileri, yaptıkları her türlü iş ve işlemleri, belirli bir takım ilke ve kurallara göre yapmaktadır (Özdemir, 2008).

Özellikle 1970'li yıllarda devletin ekonomik olarak ağırlığının artmasının etkisiyle ortaya çıkan birçok skandal ve yolsuzluklar karşısında siyaset ve yönetim kurumları, vatandaş güvenini yeniden kazanabilmek için, 1980'li yıllarda etik alana daha yoğun şekilde yönelmişler, kamu yönetimi, siyaset ve yargı etiği konusunda ilke ve kurallar ortaya koymuşlar ve kurumlar oluşturmuşlardır. Dünya genelinde örf, adap, ahlak, töre anlamında kullanılan "etik" kavramı Türk kamu yönetimi mevzuatında özellikle 2000'li yıllardan itibaren yer bulmaya başlamıştır. Kamu yönetimi ile etik arasındaki ilişkinin anlaşılabilmesi için bu bölümde konuyla ilgili ilgili önemli kavramlar ve konular açıklanmıştır.

### 2.1. Etik Kavramı

Eski Yunancada örf, adab, ahlak, töre anlamına gelen "ethos" ve ahlaka ilişkin anlamına gelen "ethikos" sözcükleri Fransızcaya ahlak, ahlaki anlamında "ethique" olarak geçmiş diğer dillere Fransızcadan yayılmıştır (Etimolojiturkce, 2021).

Türkçede, çeşitli meslek kolları arasında tarafların uyması veya kaçınması gereken davranışlar bütünü, ahlaki, ahlakla ilgili, töre, etik bilimi (TDK, 2021); Al-mancada Die Moralphilosophie (Ahlak Felsefesi), Die Sittenlehre (Töre bilimi), Die Sittlichkeit (Töre), Die Moral (Ahlak) , Die sittliche Haltung (Ahlaki davranış) (Langenscheidt, 2021); İngilizcede morality (ahlaki davranış, dürüstlük), moral science (ahlak bilimi), ethics (Ahlak kuralları) gibi anlamlara (Zargan, 2021) gelmektedir.

Görüldüğü üzere “etik” kelimesi kökeninden itibaren töre, ahlak, ahlakla ilgili, ahlak felsefesi, töre bilimi gibi anlamlarda kullanılmaktadır. Birbirine yakın anlamı olan etik ve ahlak çoğu zaman da birbiri yerine kullanılmakta ve bireyin toplumda nasıl davranması gerekliliğine ilişkin kuralları ortaya koymaktadır (Usta & Arslan; 2020).

**Kamu yönetimi etiği**, kamu görevlilerinin görev alanları ile ilgili her türlü eylemi, yasa ve bireysel ahlaki değerleri gözeterek yapması şeklinde tanımlanabilir. Mesleki etik ise, kamu görevlisinin görevini yaparken, mesleğin gerektirdiği normlar çerçevesinde davranmasıdır. (Özdemir, 2008).

Bir toplumda oluşan etik değerler ise zaman içerisinde meydana gelen olayların süzgecinden geçerek geçmişe kök salmaktadır. Etik değerleri etkileyen en önemli olgu dini inanış olmakla birlikte tarih, toplumun yaşadığı doğal çevre, ilişkide bulunduğu diğer topluluklar, gelişen teknoloji gibi faktörler de etik değerleri önemli ölçüde etkilemektedir.

## 2.2. Kamuda Etik Uygulamaları ve Sorunlar

Yönetim biçimleri ne olursa olsun bütün modern devletlerde, kamu yöneticilerinden beklenen üç temel görev ve sorumluluk bulunmaktadır: 1. Yasaları ve kamu politikası kararlarını sadakatle ve doğru bir biçimde uygulamak, 2. Yolsuzluk ve yozlaşmayı önlemek, 3. Kamu yararını korumak (Eryılmaz, 2011, s. 29).

Devlet yönetiminde etik dışı davranışların ortaya çıkışının, kamu yönetimi tarihi kadar eski olduğunu söylemek mümkündür. Kamu yönetiminde etik tar-

tışmaların önem kazanması 20. yüzyılda modern devlet sistemlerinin gelişmesiyle başlamıştır. Son yıllarda ise kamu yönetiminde etik tartışmalarına Fredericson farklı bir boyut kazandırmıştır. Fredericson, değerleri, kamu yönetiminin en önemli unsuru olarak görmüş ve başta anayasa olmak üzere, yasalara, dürüstlüğe, profesyonelliğe ve bireysel ahlaka bağlı olmanın önemine dikkat çekmiştir (Özdemir, 2008). Bu çerçevede, etik çalışmalarında tespit edilen; örgütlerde etik kültürü oluşturulmasının liderin ve üyelerin etik davranışlar sergilemesini sağlayan bir ortam sunduğu yönündeki tespiti (Gözüm, 2020) kamu idarelerinin etik faaliyetlerinde göz önünde bulundurulması gereken bir husustur. Dolayısıyla karar ve işlemlerinde ilke ve değerleri benimseyen ve bunları uygulayan yönetime, “etik yönetim” denilmesi mümkündür.

Kamu yönetiminde etik veya “etik yönetimi” denildiğinde, kamuda etik dışı faaliyetlerin tespit edilmesi, tanımlanması, bu davranışların ortadan kaldırılması için çözümler/modeller geliştirilmesi, doğru davranışların tanımlanıp, kamu görevlilerine aktarılması yönündeki çalışmaların bütünü olarak düşünmek doğru bir yaklaşım olur. Bu yaklaşımla, kamu yönetiminde etik, devlete ve kurumlarına karşı güven oluşturmanın ve bunu korumanın hayati bir unsuru olarak görülmelidir. OECD tarafından 1998 yılında yayınlanan, “Kamu Yönetiminde Etik İlkeler” başlıklı tavsiye kararında da, üye ülkelerin kamu hizmetlerinde etik davranış ilkelerini hayata geçirmek amacıyla, iyi işleyen kurumsal yapılar oluşturmaları ve gerekli diğer tedbirleri almaları gerektiği yer almıştır (Yüksel, 2006). Kamu yönetiminde etik davranış ilkelerinin hayata geçirilmesi ve güçlü bir etik altyapının oluşturulması için yasal düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır.

Türkiye’de etik ile ilgili düzenlemeler 2004 yılına kadar mevzuatta dağınık bir şekilde yer almakta iken 2004 yılında 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un kabulü önemli bir adım olmuştur. Kanunla, kamu görevlilerinin uymaları gereken saydamlık, tarafsızlık, dürüstlük, hesap verilebilirlik, kamu yararını gözetme gibi etik davranış ilkelerinin belirlenmesi ve uygulanması amaçlanmıştır. Kamu Etik Kurulunun kurulması bu çalışmaları sistematik bir yapıya büründürmüştür. Ardından Kamu Etik Ku-

rulu tarafından 2006 yılında Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri'nin yayımlanmasıyla kamu kurum ve kuruluşlarının etik ilkelerini/kurallarını belirleme sürecine girilmiştir. Kamu Etik Kurulu, 8.6.2004 günlü ve 25486 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması Hakkında Kanun hükümleri uyarınca ihdas edilmiş ve ilgili mevzuatı çıkarılmıştır. Bu gelişme ile birlikte kamu kesiminde sistematik olarak etik faaliyetlerine yer vermeye başlanılmıştır. Özellikle her kurum kamu etik komisyonlarını oluşturmuş, etik faaliyetleri görünür hale gelmiştir. 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması Hakkında Kanun hükümleri gereği yürürlüğe konulan Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 29 uncu maddesi hükmü uyarınca, Etik Komisyonu "Kurum ve kuruluşlarda, etik kültürünü yerleştirmek ve geliştirmek" ile yükümlüdür.

Bununla birlikte, Türk kamu yönetiminde belli bir etik sisteminin olmamasına bağlı olarak, her kurumda bu etik faaliyetlerinin yoğunluğu ve metodolojisinde farklılıklar gözlenmektedir. Bu durum birim düzeyinde bir sorun oluşturmasa da kamu idareleri ölçeğinde daha sistematik bir model esas alınarak etik ilkelerin yerleştirilmesi ihtiyacının bulunduğunu göstermektedir.

Bu makalenin yazarları tarafından bu ihtiyacın karşılanmasında bir model olarak "Tasarım", "Uygulama", "İzleme ve Raporlama" ana bölümlerinden oluşan bir "**Etik Model**"in kamu idareleri için geliştirilmesi önerilmektedir. Mevcut mevzuat çerçevesinde bu modelin oluşturulma aşamaları ve temel unsurlarının aşağıdaki gibi olması gerektiği düşünülmektedir:

- Etik Komisyonu'nun oluşturulması.
- Etik Davranış Kurallarının belirlenmesi ve takibi konusunda etkinliği sağlayacak ölçüde politika geliştirilmesi.
- Etik Davranış Kurallarının oluşturulması, ikincil ve üçüncül düzey mevzuat/düzenlemelerin yapılması.
- Çalışanların sadakatle bağlı kalacağı yüksek ideallere dayalı kurum kimliğinin (amaç ve misyona bağlılık) oluşturulması.

- Rol ve sorumlulukların belirlenmesi (Birim amirleri görev ve sorumlulukları kapsamında her altı ayda bir etik raporu verir).
- Etik faaliyetlerde bilgi teknolojileri desteğinin kurulması.
- Kurumsal kimliğin ve etik değerlerin çalışanlar tarafından anlaşılmasını ve içselleştirmesini sağlayacak faaliyetler düzenlenmesi.
- Etik alanında kurum (stratejik) düzeyinde ve birim (operasyonel) düzeyinde etik hedefler belirlenmesi ve belirli periyotlarla güncellenmesi.
- Etik alanında tüm boyutları ile risklerin tanımlanması.
- Tanımlanmış risklere karşı kontrollerin belirlenmesi.
- Değerlendirme ölçütlerinin belirlenmesi,
- Etik alanındaki risklerin etkin bir şekilde yönetilmesi.
- Kurum faaliyet ve işlemlerinde saydamlığın optimum düzeyde kurulması; saydamlık seviyelerinin belirlenmesi ve uyum düzeyi raporlarının hazırlanması.
- Hesap verme sorumluluğunun tüm birimlerce yerine getirilmesi (etik yönüyle performans takibi/performans ölçütlerine uyum sonuç raporlarının hazırlanması).
- Etik ilke ve kurallara aykırı fiil ve davranışların yaptırım görmesi; buna mukabil, etik davranışların özendirilmesi ve ödüllendirilmesi konusunda uygun bir altyapı oluşturulması.
- Kurum imajını olumlu yönde etkileyecek faaliyetler düzenlenmesi.
- Etik alanında paydaş, ilgili kurum ve kuruluşlarla iletişim ve koordinasyona yönelik faaliyetler düzenlenmesi.
- Uygun bir iletişim ve haberleşme ağının kurulması.
- Etik konulu program ve iş süreçleri sonuçlarının izlenmesi, raporlanması.

Kamu idarelerinin etik ilkeleri yerleştirme ve kuralları uygulama sorumluluğuna bağlı olarak yukarıda öngörülen etik modeli oluşturan unsurlara temas eden

faaliyetler içinde oldukları gözlemlenmektedir. Bu etik modeldeki unsurlardan “etik risk yönetimi”nin ise, genel olarak, henüz başlangıç düzeyinde olduğu görülmektedir. Etik risk yönetimi konusunun önemi nedeniyle üzerinde durulmasının faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

**Etik risk yönetimi** konusu “Kurumsal Risk Yönetimi” (KRY)’nin ayrılmaz bir bileşeni durumundadır. Dolayısıyla, KRY’ye geçildiğinde, zaten etik alanındaki risklerin yönetimi de bu kapsamda ifa edilecektir. Birçok kamu idaresinde henüz iç kontrol çalışmaları tamamlanamamışken, aynı zamanda Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca KRY rehberi henüz yayımlanamamışken, kamu idarelerinde KRY’ye kısa dönemde geçilmesi öngörülmektedir. Buna bağlı olarak, hem kamu idarelerinin ihtiyacı göz önüne alınarak hem de KRY’nin bir unsurunun öne alınmasının KRY geçilmesine yardımcı olacağı gözetilerek etik risk yönetimi konusuna öncelik verilebileceği değerlendirilmektedir. Dünyanın farklı ülkelerinde görülen iyi uygulama örneklerinde de; şayet bir kurumda KRY’ye geçilememişse, etik risk yönetimi öne alınmaktadır.

Bu çerçevede, istenilmeyen etik ihlallerine yol açabilecek potansiyele sahip konuların önceden tespit edilmek suretiyle etik ihlallerin önüne geçilebilmesi ve etik alanında doğrudan ya da dolaylı önemli etkilere sahip konuların sistematik yöntemlerle yönetilmesi bakımından; kurum (stratejik) düzeyinde ve birim (operasyonel) düzeyinde etik hedefler ile değerlendirme ölçütlerinin belirlenmesi ve etik risklerin tanımlanması gibi etik risk yönetiminin bütün unsurlarını içerecek şekilde; etik alanındaki risklerin etkin bir şekilde yönetilmesinin altyapısının oluşturulmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Operasyonel düzeydeki risklerle ilgili olarak, birim faaliyetleri ile ilgili etik ihlallerini önleyecek ya da etik kültürünü güçlendirecek operasyonel kapsamdaki konuları her birimin kendisinin belirlemesi ve yönetmesi; Etik Komisyonu Sekreteryalığı ya da Etik Risk Yönetimi Sekreteryalığı tarafından ise, birim etik performans sonuçları ile birim operasyonel risk yönetimi sonuçlarının izlenmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir.

Tablo 1. Etik Uygulamasında Karşılaşılan Riskler

| Süreç Riskleri  |
|---|
| <p><b>R1</b><br/>Görev ve sorumlulukların tam ve net bir şekilde belli olmaması, “Etik Faaliyetler” konusunda rutin bir seyir izlenilmesi nedeniyle, etik alanında etkinliği sağlayacak ölçüde politika geliştirilememesi sonucu etik ile ilgili fonksiyon ve süreçlerde belirsizlikler oluşması ve kurumsal düzeyde dürüstlüğün hâkim kılınması amacından sapmalar yaşanması.</p>  |
| <p><b>R2</b><br/>Görev ve sorumlulukların tam ve net bir şekilde belli olmaması nedeniyle kurumsal etik ilke, değer, fonksiyon ve süreçlerin kurum içi ve dışı gelişmeler paralelinde sistematik bir şekilde güncellenememesi sonucunda bu alanlarda eksiklik, boşluk ve uyumsuzluklar oluşması.</p>  |
| <p><b>R3</b><br/>İç kontrol, kurumsal yönetim gibi bir modelin tam olarak anlaşılma, benimsenme ve hayata geçirilmesinde belli bir ilerleme düzeyi yakalanamamasına bağlı olarak, öngörülen etik program ve faaliyetlerin işleyişine ilişkin bütüncül bir mekanizmanın ortaya konulmaması neticesinde etik ile ilgili hedef, fonksiyon ve süreçlerin realize edilememesi.</p>   |
| <p><b>R4</b><br/>Uygun bir etik ortam, yapı ve şartlarının oluşturulamamasına bağlı olarak, etik değer ve ilkelerin uygulanmasında aksaklıklar yaşanması ya da etkinliğin sağlanamaması sonucu belirlenen ya da düşünülen etik hedeflerin gerçekleştirme oranının düşük kalma olasılığı.</p>  |
| <p><b>R5</b><br/>Kurumun bünyesine ve ihtiyaçlarına uygun tam ve işler bir etik sistemin kurulamamasına bağlı olarak, etik konulu program ve süreçlerin sonuçlarının izlenmesinde etkinliğin sağlanamaması sonucu sorunlu alanlara müdahalede gecikilmesi, sağlıklı çözüm üretebilme kapasitesinin düşmesi, karar alma sürecinde etkinliğin düşmesi ve etik faaliyetleri değerlendirme ve sonuçlarının raporlanmasının sistematik olarak yapılamaması ihtimali.</p> |
| <p><b>R6</b><br/>Etik alanındaki risklerin etkin bir şekilde yönetilmesinin altyapısının kurulmamış olmasına bağlı olarak, etik alanındaki risklerin yönetilmesinde aksaklıklar yaşanması nedeniyle istenilmeyen etik ihlallerinin yaşanma ihtimali.</p>  |

(Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Risk çalışmalarında, etik faaliyetleri süreci “Etik ile ilgili politika oluşturma, ilke ve değerlerin belirlenmesi”, “Etik ile ilgili program ve faaliyetlerin tasarımı”, “Etik ile ilgili program ve faaliyetlerin uygulaması”, “Etik ile ilgili program ve faaliyetlerin izlenmesi”, “Etik faaliyetleri değerlendirme ve sonuçlarının raporlanması” şeklinde alt süreçlere ayrılabilir. Bu durumda, her bir alt sürecin, olasılık ve etki risk faktörleri göz önünde bulundurularak risk düzeyleri saptanmalıdır.

Risk yönetimi kapsamında kurumsal etik risklerin tanımlanması ve mikro risk değerlendirmesi ile önceliklendirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, aşağıda bir örnek çalışmaya yer verilmiştir.

Etik model çerçevesinde yürütülen etik faaliyetlerinin raporlama aşamasında ise, bütün çalışanlar tarafından belli periyotlarda temas kurulması neticesinde çalışanlardan gelen verilere ve birim etik ortamı, birim etik performansı, birim etik faaliyetleri, birim etik değerlendirmelere dayalı olarak her birim amince belirli dönemlerde bir birim etik raporunun hazırlanarak Sekreteryaya Birimine gönderilmesi, Sekreteryaya Birimi tarafından, dönemselsel olarak, Kurum Etik Performans raporu tanzim edilerek Etik Komisyonu ve Üst Yöneticiye sunulması şeklinde raporlama aşaması yürütülebilecektir.

Etik yönetimi ve uygulamalarının, yukarıda örneği açıklanan bir model çerçevesinde yürütülmesi önemli görüldüğü kadar, kamu yönetiminde etik ilkelerin yerleşik bir anlayışa dönüşmesi için bir takım tedbirlerin de belirleyici olacağı düşünülmektedir. Bunların başında, kamu görevlileri için belirlenen meslek ilke ve kurallarının toplumsal yapıya uygunluğu yönünden gözden geçirilmesi ve daha özgün hale getirilmesi gerekmektedir.

### 3. ÖZGÜN MESLEK AHLAK KURALLARI BELİRLEMENİN ÖNEMİ

Kamusal faaliyetlerin yürütücüsü olan kamu görevlilerinin sorumluluk alanları ile ilgili olarak kendilerinden beklenen eylemleri ortaya koyabilmeleri için onları yönlendirecek bazı etik değerleri içselleştirmeleri önem taşımaktadır. Kamu görevlilerini yönlendirecek dışsal etkiler olarak ise mevzuat ve yönetim sistemleri bu konunun tamamlayıcı unsurlarıdır.

Avrupa Birliği süreciyle birlikte “İç Kontrol” gibi yönetim sistemleri “İç Denetim” gibi yeni denetim anlayışları kamu yönetimimizde yerini almaya başlamıştır (Eryılmaz & Biricikoğlu, 2011). Bu alanda yaşanan ilerlemeler çok hızlı olmuş, “Kamu Etik Kurulu” ihdas edilmiş, kurumlarımızda “Etik Kurulları” oluşturulmuş, her kurum kendi etik ilkelerini belirlemeye başlamıştır.

Bu meyanda, gerek Türkiye’de benimsenen COSO İç Kontrol Modelinde gerekse CoCo gibi diğer geliştirilen sistemlerde etik vazgeçilmez bir unsur haline gelmiştir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından ise, Meslek Standartları yanında Meslek Etik İlkeleri ortaya konulmuş ve yayımlanmıştır. Özel sektör öncülüğünde gelişen bu uygulamalar zamanla kamu sektöründe de yaygınlaşmaya başlamıştır.

Oluşmakta olan bu normlarda, örneğin iç denetçilerin, sağlam karakterli, profesyonel olması ve gerektiğinde çalışma hayatını tehlikeye atarak kurumla ilgili riskleri olduğu gibi söyleyebilmesi gerektiği vurgulanarak, “bilgili”, “atılgan ve lider”, “tamamen önde olma”, “az ve öz olma”, “küresel olma” gibi özellikler öne çıkarılmaktadır. Yapılan çalışmalarda etik liderlik ve etik iklimin iç denetçilerin performansına pozitif yönde etki ettiği yönünde sonuçlara ulaşılmıştır (Yasan, 2019).

Her ne kadar 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması Hakkındaki Kanun; üniversiteler gibi bazı kurumların hariç tutulması nedeniyle Kanun kapsamının dar kaldığı, yaptırımların yetersiz olduğu, kamuoyuna raporlamanın eksik kaldığı, birçok kanun ile memur yargılamalarına ayrıcalıklar getirildiği, kamu sektöründe etik dışı eylem ve uygulamaların engellenmesinde, kamuda etik kültürün yerleşmesi ile etik altyapının hayata kazandırılmasının önemli bir zorunluluk olarak dikkat çektiği (Kahraman, 2020) hususlarında eleştirilse de (Arap & Yılmaz, 2006) etik adına yaşanan bu gelişme ve ilerlemeler kuşkusuz sevindiricidir. Ancak, birçok standart ve sistemleri olduğu gibi Türkçeye çevirmek, büyük bir medeniyet mirasına sahip Türkiye’ye yeterli gelmemektedir. Kaldı ki, alınan bu hazır değerler, belli bir anlayışın, altyapının ürünleri olması hasebiyle Türk idari bünyesine ne oranda uyum göstereceği de hayati bir konudur.

Dünyada halen yaşayan çok farklı kültürler vardır. Her büyük kültürün kendini diğer kültürlerden ayıran kendine has özellikleri vardır. Evrensel bir felsefeden söz edilemez. Hiçbir kültür, olduğu gibi alınmaz. Bir kültürün iyi yönleri başka bir kültür için ancak malzeme olarak kullanılabilir (Meriç, 2015). Bu noktada, değerlerin arka planını anlamak açısından Batı Dünyası ile Türkiye'deki yönetim felsefesinin gelişimine etki eden, benzerlikler ve farklılıklar üzerinde kısaca durulması yerinde olacaktır. Batı Dünyası, son iki yüzyılda tabiat kanunlarını okuma ve keşfetmede önemli ilerlemeler kaydetmiş; bu gelişmeyi teknolojiye, üretime dönüştürmede büyük bir başarı sağlamıştır. Sağlanan bu ilerlemede, maddi gelişim baskın olmuş, zenginlik ve güç temel dinamikler olarak ortaya çıkmıştır. Elde edilen bilim ve teknoloji üstünlüğü üretimde olağanüstü artışlar ile neticelenmiştir. Bütün bu gelişmeler sosyal bilimlerin konusu olan etkilere yol açtığı gibi "ulusalcılık" "demokrasi", "hukukun üstünlüğü", "özgürlük" kavramları ile temellendirilen "değerler" üzerine "Batı Sistemi" inşa edilmiştir. Günümüzde ise, teknoloji geliştirmede yaşanan sıçrama ve hayatın her alandaki dijitalleşmenin etkileri görünür hale gelmiştir. Bu ana çerçeve içerisinde, Doğu-Batı kültürleri üzerinde çalışma yapan akademisyenlerce Batı Dünyası tarafından Doğu'nun hep kendi bakışları ile anlatıldığı ifade edilmektedir. Bu kapsamda, tarih yazımının, batılı ülkelerin kendi amaçlarını gerçekleştirmelerine yardım edebilecek bir anlatım olduğu iddia edilmiştir (Ersöz & Uslu, 2012). Batı dünyasında ortaya çıkan ve birçoğu dünyanın her tarafında kabul gören yönetim sistemlerinin ve bu arada etik ilkelerin ortaya çıkış sürecini de kısaca bahsedilen ve aslında tüm alanlara sirayet eden felsefi arka plandan bağımsız değerlendirmek mümkün değildir.

Batıda iç kontrol gibi, bazı kurumsal sistemlerde kurumsal yönetim ile birlikte, pay sahipleri ve paydaşların çıkarlarının nasıl dengede tutulacağı hususlarına karşılık aranmaktadır (Baskıcı, 2015). Bu sistemler kamu kesimine de uyarlanmaktadır. Türkiye'de tarihi perspektifte ise, işletmelerin sürekliliği yanında, insani ilişkilerde, yardımlaşma, dayanışma ön plana çıkmakta, imece usulüyle yollar, okullar vb. yaptırılmakta, esnaf müşterisini siftah yapmamış komşusuna yönlendirebilmektedir.

Batı medeniyetinde hukuk ahlaktan önce gelmekte, hukuka saygı en önemli ahlaki davranış olarak görülmektedir. Türkiye'de hukuka uymak önemlidir ancak ahlaki davranış ve toplumsal geleneklere uyum daha ön plandadır (Beşer, 2015).

Batıda oluşturulan yenilikçi sistemler kurumsallaşmış özel şirket uygulamalarına dayanmaktadır. Özel şirketlerde ise meslek ahlak ilkelerinde denetçinin erdemi, işi ile sınırlıdır. Kişinin davranışları kurumu için risk oluşturduğu sürece etik ilke konusu olmaktadır. Örneğin, hemcinslerin evliliği özel hayatı ilgilendirdiği ve kurum menfaatlerine zarar vermediği anlayışı ile böyle bir tutum Batı medeniyetinde etik ilkelere konu oluşturmamaktadır. (Cankurt, 2015). Bu noktada, insanların özel hayatına ve şahsi tercihlerine karışmak doğru olmayabilir, ancak; insan tabiatına uygun görülmeyen bu gibi tercihler, Türk hâkim kültüründe övülemez, teşvik edilemez ve aleni hale getirilemez.

Buna bağlı olarak, bu coğrafyayı olduğu gibi görebilmek; yani, pozitif yönlerinin yanında eleştirel gözle de bakmak uygun olacaktır. Bu çerçevede, sadece batı değerlerine dayalı sistem ve normların dünyaya mutluluk ve adalet getirebilme, dürüstlüğü hâkim kılınması hedefine ulaştırabilme kabiliyetinin sorgulanabileceği yönünde önemli işaretler bulunmaktadır.

ABD'de Enerji Şirketi Enron, telekomünikasyon şirketi Worldcom, ileri teknoloji şirketi Tyco; Avrupada İtalyan gıda ve süt ürünleri şirketi Parmalat, Hollanda süpermarketler zinciri Ahold, İsviçre istihdam ajansı Adecco gibi bazı şirketlerin yapmış oldukları muhasebe hilelerinin ortaya çıkması, Batı ekonomilerinde geliştirilen yönetim ve kontrol modelleri kapsamında yer alan etik değerlerin yeterliliğinin sorgulanmasına ve bu tür hilelerin tekrarlanmaması için sistemsel önlemler alınmasına vesile olmuştur. Bununla birlikte, bir çok skandalın patlamasından sonra ortaya konulmuş olan sistem ve etik değerlerin dahi etik dışı davranışlarını engelleyemediği, bir otomobil markasının emisyon oranlarında oynama yaparak üretim/ ihracatını arttırmaya çalışması yolsuzluğunda ortaya çıkmaktadır. Olay, ABD Çevre Koruma Ajansı EPA tarafından 18 Eylül 2015'te yayınlanan bir raporda ortaya konulmuştur. Buna göre, 2009 ve 2015 yılları arasında üretilmiş küresel bir otomobil markasının

iki tip dizel araçlarında, emisyon oranları düşük gösterilerek hileli cihazlar kullanıldığı ortaya çıkarılmıştır (Akpınar, 2020).

Dolayısıyla, Türkiye'de son yıllarda etik alanında sağlanan önemli gelişmeleri, ahlak ilkelerini ortaya koyabilecek muazzam bir tarihi birikime dayanarak, var olan ahlaki değerleri tasnif etmek; mesleki bakış açısı ile süzgeçten geçirmek ve toplumsal ahlaki anlayışa uygun hale getirmek suretiyle zenginleştirerek tamamlamak daha doğru olacaktır. Esasında, savunulan, "kendin olma" değeri birçok ülkede uygulanmaktadır. Örneğin ABD de geliştirilen COSO (The Committee of Sponsoring Organizations) İç Kontrol Modeli, Fransa'da Vienot Report, Kanada da CoCo (Canadian Institute of Chartered Accountants' Criteria of Control Framework), İngiltere'de Turnbull Report, Güney Afrika'da King Report, iç kontrol modelleri olarak kendilerine uyarlanmıştır.

Dünyadaki gelişmeler yanında, ülkemiz de, etikle ilgili sorunlara uygun çözümler bulma gayreti içerisindedir. Bu sorunların, elbette dünya birikimlerinden yararlanarak, ancak, kendi değerlerine dayanılarak üstesinden gelinebileceğine inanılmaktadır. Sahip olunan medeniyet köklü, derinlikli ve kucaklayıcıdır. Dolayısı ile tek yönlü batı değerleri bazı noktalarda hem hâkim kültüre uymamakta hem de zengin değerler dururken hazıra konmak, kurumları büyük yapmamaktadır. Kendi kültür ve medeniyetinden uzaklaşma çabaları ise tarihte hep başarısızlıkla sonuçlanmıştır. (Huntington, 2006). "*Kalkınmak için gerekli maddi sermaye, borç alınabilir; ancak etik öz sermayedir, ödünç alınamaz, ikame edilemez, dışarıdan ithal edilemez, ancak toplum ve kurumlar içinde geliştirilir.*" (Eryılmaz, 2008, s. 6).

Bir kültürün oluşturduğu ilke ve sistemleri olduğu gibi almak; bu ilke ve sistemleri oluşturan kurum ve ülkeler için saygınlık kaynağı iken alan kurum ve ülkeler açısından taklit etme düzeyinde kalacaktır. Taklit edilen ilke ve değerlerle alınabilecek mesafe sınırlı olacaktır. Zira, taklit eden taklit edilenin derinliğine, dinamiklerine ulaşamayacaktır. Büyük ufku ve hedefleri olan kurum ve ülkeler kendi değerlerine yaslanmalıdır. İbn Haldûn Muqaddime isimli eserinde bu görüşü işlemiştir (Görgün, 1999). Bu köklü medeniyetin kimi noktalarda diğer medeniyetlerden farklılıkları kimi noktalarda da üstünlükleri bulunmaktadır.

Bir iç denetçi açısından baktığımızda uyması gereken etik değerler sırasıyla; 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda ismen belirtilmemiş olsa da etikle ilgili hükümler, Kamu Etik Kurulu'nca belirlenen kamu görevlileri meslek ahlak kuralları, denetim elemanlarının uyması gereken meslek ahlak kuralları, her bir iç denetçinin çalışmış olduğu kurum/kuruluş/idare tarafından belirlenen etik ilkeler ve İDKK tarafından belirlenen meslek ahlak kurallarıdır.

Bu noktada, kurum/kuruluş/idareler tarafından belirlenen etik ilkeler -geneli kapsayıcı olmadığından- göz ardı edilerek, iç denetçiler açısından İDKK tarafından belirlenen meslek ahlak kurallarının özgünlüğü, yeterli olup olmadığı yeterli değilse medeniyetimizde ortaya çıkmış ahlak kurallarından yararlanılarak kendimize özgü meslek ahlak kuralları oluşturulup oluşturulamayacağı üzerinde durmakta fayda bulunmaktadır.

#### 4. TÜRKİYE'NİN AİT OLDUĞU MEDENİYET DÜZLEMİNDE GELİŞTİRİLEN MESLEK AHLAK İLKELERİ

Kamu yönetimindeki tarafsızlık, eşitlik, adalet, dürüstlük, kamu yararı, hakkaniyet ve liyakat gibi genel kabul gören etik değer ve ilkelerin benimsenme düzeyi, kurumların misyonunun gerçekleştirilmesine doğrudan etki etmektedir. Kurumların bünyelerinin sağlamlığı, büyük ölçüde söz konusu etik ilkelerden ne kadar beslendiği ile ilgilidir. Bu beslenmenin toplumsal damarlardan süzülüp gelen özgün ilkelere yapılabildiği ayrı bir öneme sahiptir. Özgün etik kuralları belirleyebilmek için atılması gereken adımların başında, ait olunan medeniyet düzleminde mevcut olan temel değer, ilke ve kuralları araştırmak ve günün koşullarında anlaşılabilir şekilde tasnif ve dokümantasyonunu yaparak toplumun istifadesine sunmak gelmelidir. Türkiye'nin sırtını dayadığı medeniyet düzlemi/havzası bu anlamda hem tarihi derinlik olarak hem de coğrafi genişlik olarak büyük bir hazine niteliğindedir.

Etik kuralların esas alındığı bir yönetim sergilenmesi öteden beri kurulmuş olan Türk devletlerinde öne

çıkarılan bir husustur. Farabi'nin Erdemli Şehir kurgusunda insanın nihai amacı, mutluluk ve erdeme ulaşmaktır. Farabi, mutluluk ve erdemi amaçlayan yönetime "El-Medinet'ül Fazıla (Erdemli Şehir) adını vermiştir. Aynı şekilde Selçuklu ve Osmanlılarda adalet dairesi anlayışı, Divan-ı mezalim, adaletname, fütüvvetname ve benzeri kurumlar, Nizam'ül Müll'ün, ünlü "Müll (yönetim) küfürle devam edebilir, fakat zulümle devam edemez" sözü, etik yönetimi kurma yönündeki geleneksel yaklaşımların bazı örnekleridir (Eryılmaz, 2008, s. 7). Geleneksel Osmanlı toplumsal düzeninde önemli işlevler yüklenmiş olan loncaların başında bulunan yöneticilerinin (Kethüda), etik değerlere bağlı kalmaları zorunlu tutulmuştur. Kethüdanın, görevi esnasında, her hangi bir şekilde kötü bir tutum ve davranış içerisine girdiği tespit edilirse görevinden alınması yönünde yaptırımlar uygulanmıştır (Çadırcı, 1997, s.123/ Aktaran: Özdemir, 2008).

Benzer şekilde toplum için vazgeçilmez olan bazı mesleklerin yürütülmesinde esas alınacak ahlaki davranışlar hep olagelmıştır. Bu amaçla, medeniyet perspektifinde etik ilkelere öncülük edebilecek kaynaklara örnek olarak Kutadgu Bilig'te ve Ahilik sisteminde yer alan bazı ahlak kurallarına yer verilecektir.

#### 4.1. Kutadgu Bilig'de Ahlak İlkeleri

"Sadece kuru bir öğüt olmayıp insana her iki dünyada saadete ermek için takip edeceği yolu göstermek" amacıyla Yusuf Has Hacip tarafından 1069'da kaleme alınmış olan Kutadgu Bilig (Mutluluk Veren Bilgi), insan hayatının anlamını tahlil ederek onun cemiyet ve dolayısıyla devlet içindeki görevlerini belirleyen bir hayat felsefesi sistemidir. Bu eser, Türk devlet teşkilatının felsefesini ve ahlaki temelini teşkil ederek eski ve yeni dönemleri birbirine bağlamış olması açısından büyük bir değer taşımaktadır (Görgün, 1999).

Kutadgu Bilig'de töre koymak (yasa çıkarmak) için şu ilkelere uyulmalıdır (Demirel, 2014):

**Doğruluk (Könilik):** Törenin doğru olması gerekir. Doğru ilkelerle belirlenmeyen bir töre, eksik ayaklı üçayaklı masayı andırır. Yanılgı ve haksızlıklara yol açar. Böyle durumda devlet tahtı çöker. Devletini korumak isteyen Han doğru töre uygulamak zorundadır.

**İyilik ve Yararlılık (Uzluk):** Töre iyi toplum ve toplumu oluşturan bireyler yararına olmalıdır. Birey hakkını korumayan, toplum için elverişli olmayan töre, devleti sarsmaya yeterlidir.

**Eşitlik (Tüzlük):** Töre, "oğul ile yabancı", "bey ile kul" arasında herhangi bir ayırım gözetmemelidir.

**Kişilik (İnsanlık):** Törede insanlık yani evrensellik düşüncesi de yer alır. Buna göre, yasanın güneşi tüm insanlara ulaşmalı ve bütün cihanı aydınlatmalıdır. İnsanoğullarının kökü birdir. Onları ayıran yalnız bilgi dereceleridir. Yasa ne ölçüde insanlığı kuşatırsa, o ölçüde halk mutlu ve devlet kalıcı olur.

Kutadgu Bilig'te yer alan ahlaki değerlerle ilgili bazı sözlere aşağıda yer verilmiştir (Arat, 1998):

- Anlayış ve bilgi çok iyi şeydir; eğer bulursan, onları kullan ve uçup göğe çık.
- Allâh'a sığın, onun emrine itaatsizlik etme!
- Ey asil insan! insanlığı elinden bırakma; insanlığa karşı daima insanlıkla muamele et.
- Büyüklük taslayan, kibirli ve küstah adam, tatsız ve sevimsiz olur; kibirli insanın itibarı günden güne azalır. Gurur faydasızdır, o insanları kendinden soğutur. Alçak gönüllülük ise insanı yükseltir.
- Dâima iyilik yap ki, kendin de iyilik bul. Kötülük edersen, kötülüğün karşılığı pişmanlıktır. Elinden gelirse, kötülüğün inadına iyilik yap.
- Doğan ölür, ondan eser olarak söz kalır. Sözü-nü iyi söyle, ölümsüz olursun.
- İşi adaletle yap, buna gayret et; hiç bir zaman zulüm etme; Allah'a kulluk et ve O'nun kapısına yüz sür.
- Hangi iş olursa olsun, sen onu tatlı dille karşıla; her işte tatlı dil kullanırsan saadet sana bağlanır.
- Hiç bir işte acele etme, sabırlı ol, kendini tut; sabırlı insanlar arzularına erişirler.
- Diline ve gözüne sahip ol, boğazına dikkat et; az ye, fakat helal ye.
- Hangi işe girersen, önce sonunu düşün; sonu düşünülmeyen işler, insana zarar getirir.



- Başkasının zararını isteme, kendin de zarar verme; hep iyilik yap, kendi heva ve heveslerine hakim ol.
- Ey nimet sahibi olan kimse, şükret. Şükredene Tanrı nimetini artırır.
- İnsan nadir değil, insanlık nadirdir. İnsan az değil, doğruluk azdır.
- Çok dinle fakat az konuş. Sözü akıl ile söyle ve bilgi ile süsle.
- Fenalık cahillikten doğar, hastalıklar kötülükler hep aynı noksanlıktan ileri gelir. Fakat tedavi ile hastalara şifa verilebilir; terbiye ile kötüler iyi edilebilir; okumak yoluyla da bilgisizlere bilgi verilmiş olur.
- Her mahlûk kendi nasibini alır. Yürüyenler yiyeceklerini ve uçanlar da yemlerini bulurlar.
- Her bakımdan tam zengin olmak istersen, kanaatkâr ol. Böylece kendi nasibini elde etmiş olursun.
- Huzur istersen zahmet ile birlikte gelir. Sevinç istersen kaygı ile birlikte bulunur.
- İnsana insanlığı nispetinde mukabelede bulun. Böyle mukabelede bulunduğu için, insana insan adı verilmiştir.
- İnsanların seçkini insanlığa faydalı olan insandır.
- Kara toprak altındaki altın, taştan farksızdır. Oradan çıkınca, beylerin başında tuğ tokası olur.
- Kötülük değersiz bir şey olduğu için, onu yapan da değersizdir.
- Menfaat sandalyeye benzer; başında taşırsan seni küçültür, ayağının altına alırsan seni yükseltir.
- Öfke ve gazapla işe yaklaşma; eğer yaklaşırsan, ömrü heder edersin.
- Söz ağızda iken sahibinin esiridir, ağızdan çıktıktan sonra sahibi onun esiridir.
- Yalnız kendi menfaatini gözeten dosta gönül bağlama. Fayda görmezse, sana düşman olur, ondan vazgeç.

#### 4.2. Ahilikte Meslek Ahlak İlkeleri

XIII. yüzyıldan itibaren Anadolu'da görülmeye başlanan, Anadolu'nun vatanlaşmasında önemli rol oynayan, XVIII yüzyıldan itibaren bir esnaf-sanatkâr birliği haline dönüşen dini, sosyal, kültürel, ekonomik ve siyasi boyutları olan Ahilik, diğer sistemlerden farklı olarak özüne "Eşref-i Mahlûkat" olan insanı yerleştirmekte "Hakka hizmet halka hizmettir" anlayışı ile hem dünyevi hem de uhrevi bir yapıya bürünmektedir (Ceylan, 2012).

Bireyi, fetâlıktan şeyhliğe ve yamaklıktan ustalığa giden yolda olgunlaştırmaya çalışan Ahilik, tüm toplum hayatıyla ilgili yaklaşık 740 ahlak kuralı belirlemiştir. Bu kuralların meslek sahibi olan üyeleriyle ilgili olanlarından bazılarını aşağıdaki şekilde sayabiliriz (Ceylan, 2012).

- İyi huylu ve güzel ahlâklı olmak,
- İşinde ve hayatında, kin, çekememezlik ve dedikodudan kaçınmak,
- Ahdinde, sözünde ve sevgisinde vefalı olmak,
- Gözü, gönlü ve kalbi tok olmak, cömert, ikram ve kerem sahibi olmak,
- Şefkatli, merhametli, adaletli, faziletli, iffetli ve dürüst olmak,
- Küçüklere sevgi, büyüklere karşı edepli ve saygılı olmak,
- Alçakgönüllü olmak, büyüklük ve gururdan kaçınmak,
- Ayıp ve kusurları örtmek, gizlemek ve affetmek, hataları yüze vurmamak,
- Tatlı sözlü, samimi, güler yüzlü ve güvenilir olmak,
- Gelmeyene gitmek, dost ve akrabayı ziyaret etmek,
- Herkese iyilik yapmak, iyiliklerini istemek, yapılan iyilik ve yardımı başa kakmamak,
- Hakka, hukuka, hak ölçüsüne riayet etmek,
- İnsanların işlerini içten, gönülden ve güler yüzle yapmak,
- Daima iyi komşulukta bulunmak, komşunun eza ve cahilliğine sabretmek,

- Yaradandan dolayı yaradılanı hoş görmek, hata ve kusurları daima kendi nefsinde aramak,
- İyilerle dost olup, kötülerden uzak durmak,
- Fakirlerle dostluktan geri kalmamak, zenginlere, zenginliğinden dolayı itibardan kaçınmak,
- Allah için sevmek, Allah için nefret etmek,
- Hak için hakkı söylemek ve hakkı söylemekten korkmamak,
- Emri altındakileri ve hizmetindekileri korumak ve gözetmek,
- Kötü söz ve hareketlerden sakınmak,
- İçi, dışı, özü, sözü bir olmak,
- Hakkı korumak, hakka riayetle haksızlığı önlemek,
- Kötülük ve kendini bilmezliğe iyilikle karşılık vermek,
- Belâ ve kötülöklere sabır ve tahammüllü olmak,
- Düşmana düşmanın silahıyla karşılık vermek,
- Fani dünyaya ait şeylerle öğünmemek, böbürlenmemek,
- Yapılan iyilik ve hayırda hakkın hoşnutluğundan başka bir şey gözetmemek,
- Âlimlerle dost olmak, dostlara danışmak,
- Her zaman her yerde yalnız Allah'a güvenmek, Namazı bırakmamak,
- Örf, adet ve törelere uymak,
- Sır tutmak, sırları açığa vurmamak,
- Aza kanaat, çoğa şükür ederek dağıtmak,
- Feragat ve fedakârlığı daima kendi nefsinden yapmak,
- Dünya hayatına esir olmamak, nefsin esiri olmamak,
- Helal kazanç sahibi olmak,
- Ahilerden muhtaç olanlara ihsan ve keremde bulunmak.

Ahilikte meslek ahlak kuralları yanında bir meslek sahibinde bulunmaması gereken özellikler de belirlenmiştir. Ahilik teşkilatının dışladığı bazı kötü özelliklere aşağıda yer verilmiştir (Ceylan, 2012).

- Hak dini bırakıp batıla tapan, Allah'ın birliğine ve eşsizliğine inanmayan,
- Münafık, ikiyüzlü,
- Yalan söyleyen, halkı yalana alıştırın, gaipten haber veren müneccim,
- İradesini, ölçüsünü kaybedip etrafını inciten sarhoş,
- Her zaman halkın zararına çalışan ve onun için dostla düşman bir olan tellal,
- Zamanında sözünü yerine getirmeyen, sıkıştığında bugün yarın diye oyalayan, vaadinde durmayan,
- Kestiği hayvanları inciten kasap,
- Kötü töre koyan,
- İşi tuzak kurup, hile ile kuşları tutan ve yavrularını anasız babasız bırakan avcı,
- Bir ihtiyaç maddesini saklayıp kıtlık oluşturan ve sonra pahalı satan muhtekir.

## 5. YÜRÜRLÜKTEKİ MEVZUATTA YER ALAN ETİK İLKE ve KURALLAR

Kamu yönetiminde etik davranış ilkeleri, başta Anayasa ve ceza kanunları olmak üzere, çeşitli kanunlarda, kamu yönetimi disiplin hükümleri içinde ve yönetime ilişkin klavuz dokümanlarda düzenlenmektedir. Türk kamu yönetiminde etik davranışların geliştirilmesi sürecinde atılan en önemli adımlar, 2003 yılında yürürlüğe girmiş olan 4982 sayılı "Bilgi Edinme Hakkı Kanunu" ile 2004 yılında yürürlüğe giren 5176 sayılı "Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"dur.

5176 sayılı Kanun, kamu görevlilerinin uymaları gereken saydamlık, tarafsızlık, dürüstlük, hesap verilebilirlik, kamu yararını gözetme gibi etik davranış ilkeleri belirlemeyi ve uygulamayı amaçlamıştır. Kamu

görevlilerinin etik davranışlarını düzenleyen bir diğer yasa 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'dur. Bunun yanı sıra Türk kamu yönetimi sisteminde etik dışı davranışlara ait cezai yaptırımlar 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmiştir. (Özdemir, 2008).

Aşağıda, Türkiye'deki mer'î mevzuatta yer alan kamu görevlilerinin uymakla yükümlü oldukları etik ilkelere ve ahlak kuralları hakkında bilgi verilmektedir.

### 5.1. 657 Sayılı Devlet Memurları Kanununda Etik İlgili Kurallar

657 sayılı Kanunda adı kavram olarak anılmasa da gerek memuriyete alınmada gerekse memuriyet görevinin ifası sırasında uyulması gereken etik kurallara yer verilmiştir. Memuriyete alınmada aranan etik kurallar, Kanunun 48'inci maddesinin A fıkrasının 5 numaralı bendinde; "*Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmak*" olarak belirtilmiştir.

Memuriyete kabul edilmiş olan bir kişinin görevi sırasında uyması gereken, aşağıda sıralanan etik ilkelere ise Kanunun değişik maddelerinde yer verilmiştir.

- Sadakat (6. Madde)
- Tarafsızlık (7. Madde)
- Devlete bağlılık (7. Madde)
- Davranış ve işbirliği (8. Madde)
- Yurt dışında davranış (9. Madde)
- Amir durumda olan devlet memurlarının görev ve sorumlulukları (10. Madde)
- Devlet memurlarının görev ve sorumlulukları (11. Madde)
- Kişisel sorumluluk ve zarar (12. Madde)

- Mal bildirimi (14. Madde)
- Basına bilgi veya demeç verme (15. Madde)
- Resmi belge, araç ve gereçlerin yetki verilen mahaller dışına çıkarılmaması ve iadesi (16. Madde)
- Toplu eylem ve hareketlerde bulunma yasağı (26. Madde)
- Grev yasağı (27. Madde 27)
- Ticaret ve diğer kazanç getirici faaliyetlerde bulunma yasağı (28. Madde)
- Hediye alma, menfaat sağlama yasağı (29. Madde)
- Denetimindeki teşebbüsten menfaat sağlama yasağı (30. Madde)
- Gizli bilgileri açıklama yasağı (31. Madde)
- İkinci görev yasağı (87. Madde)

### 5.2. Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri

2004 yılından önceki dönemde, Türkiye'de, kamu görevlilerinin uyması gereken etik ilkelere ilişkin özel bir düzenleme olmamakla birlikte 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan yönetmelikler, 2531 sayılı Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşler Hakkında Kanun, 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve diğer mevzuatta kamu görevlilerinin uyması gereken ahlak kuralları dağınık olarak yer almaktaydı. 2004 yılında kabul edilen 5176 sayılı Kanun ile Kamu Görevlileri Etik Kurulu kurularak kamu etiği kurumsallaştırılmış ve 13/04/2005 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan **Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik** ile kamu görevlilerinin, görevlerini yerine getirirken uymaları gereken etik ilkeler belirlenmiştir.

Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te belirlenen kamu görevlilerinin uyması gereken etik ilkeleri aşağıda sıralanmıştır (Kamu Görevlileri Etik Kurulu, 2017):

- Görevin yerine getirilmesinde kamu hizmeti bilinci (5. Madde)
- Halka hizmet bilinci (6. Madde)
- Hizmet standartlarına uyma (7. Madde)
- Amaç ve misyona bağlılık (8. Madde)
- Dürüstlük ve tarafsızlık (9. Madde)
- Saygınlık ve güven (10. Madde)
- Nezaket ve saygı (11. Madde)
- Yetkili makamlara bildirim (12. Madde)
- Çıkar çatışmasından kaçınma (13. Madde)
- Görev ve yetkilerin menfaat sağlamak amacıyla kullanılmaması (14. Madde)
- Hediye alma ve menfaat sağlama yasağı (15. Madde)
- Kamu malları ve kaynaklarının kullanımı (16. Madde)
- Savurganlıktan kaçınma (17. Madde)
- Bağlayıcı açıklamalar ve gerçek dışı beyan (18. Madde)
- Bilgi verme, saydamlık ve katılımçılık (19. Madde)
- Yöneticilerin hesap verme sorumluluğu (20. Madde)
- Eski kamu görevlileriyle ilişkiler (21. Madde)
- Mal bildiriminde bulunma (22. Madde)

### 5.3. Denetim Görevlilerinin Uyacakları Meslekî Etik Davranış İlkeleri

5176 sayılı Kanun kapsamında yer alan kamu kurum ve kuruluşlarında görev yapan denetim görevlilerinin uyacakları meslekî etik davranış ilkeleri, 14/09/2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan **Denetim Görevlilerinin Uyacakları Meslekî Etik Davranış İlkeleri Hakkında Yönetmelik** ile belirlenmiştir.

Bu Yönetmelik, 2005 yılında yayımlanan ve yukarıda bahsedilen Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümleri ile birlikte uygulanmaktadır ve iç denetçileri de kapsar görünmektedir. Zira Yönetmeliğin

Tanımlar başlığı altında “Denetim görevlisi: Denetim birimlerinde başkan ve başkan yardımcısı kadrolarında bulunanlar da dâhil olmak üzere denetim, teftiş, soruşturma, kontrol, ön inceleme, inceleme ve araştırma görevini yapmak üzere değişik ad ve unvanlar altında istihdam edilen veya görevlendirilenleri, ... ifade eder” denilmektedir (Md. 3-1/b).

Söz konusu Yönetmelik ile belirlenen kamu denetim görevlilerinin uyması gereken etik davranış ilkeleri aşağıda sıralanmıştır.

1. Tarafsızlık ve nesnellik (4. Madde)
2. Eşitlik (5. Madde)
3. Dürüstlük (6. Madde)
4. Gizlilik (7. Madde)
5. Çıkar çatışmasından kaçınma (8. Madde)
6. Nezaket ve saygı (9. Madde)
7. Yetkinlik ve meslekî özen (10. Madde)

Ancak aşağıda belirtileceği üzere bu Yönetmelik çıkmadan daha önce iç denetçiler için ayrı meslek ahlak kuralları belirlenmiş ve uygulamaya alınmıştır.

### 5.4. İç Denetçilerin Uyacakları Meslek Ahlak Kuralları

24/12/2003 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile İç Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuş ve iç denetçilerin uyacakları etik ilkeleri belirlemek görevi de bu Kurula verilmiştir. 8 Ekim 2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Kamu İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği'nde, iç denetçi aday belirleme sınavına katılacak olanlarda aranan şartlardan bir kısmı etik değerlerle ilgili belirlenmiştir. Bunun yanı sıra 12/07/2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 9'uncu maddesinde, denetim birimi başkanının ve iç denetçilerin, Kurul tarafından belirlenen denetim standartlarına ve etik kurallara uymakla yükümlü olduğu bu standart ve kuralların, uluslararası genel kabul görmüş standart ve kuralların dikkate alınarak belirleneceği açıklanmıştır.

İDKK kendine verilen yetkiye dayanarak “**Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları**”nı belirlemiştir. Metnin giriş kısmında meslek ahlak kurallarının Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü Meslek Ahlak Kuralları esas alınarak ve diğer uluslararası mesleki kuruluşların metinlerinden de yararlanılarak oluşturduğu belirtilmektedir.

İç denetçilerin uyacakları meslek ahlak kuralları; iç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili ‘İlkeler’ ile iç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan ‘Davranış Kuralları’ndan oluşmaktadır. Bu meslek ahlak kurallarının, iç denetçiler tarafından mesleğe girişte okunup imzalanarak iç denetim birimi ile üst yöneticiye sunulması öngörülmüştür. İç denetçilerden aşağıdaki ‘ilkeler’e uymaları beklenmektedir (İDKK, 2008):

1. Dürüstlük
2. Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık
3. Gizlilik
4. Yetkinlik (Ehil olma)

‘Davranış Kuralları’ yukarıdaki 4 ilke başlığı altında şu şekilde belirlenmiştir (İDKK, 2008):

### 1. Dürüstlük

İç denetçiler faaliyetlerini yürütürken:

- 1.1. Doğruluk ve sorumluluk duygusuyla hareket eder.
- 1.2. Hukuku gözetir, hukukun ve mesleğin gerektirdiği özel durum açıklamalarını yapar.
- 1.3. Kanun dışı bir faaliyete bilerek ve isteyerek taraf olmaz veya iç denetim mesleği ve idare açısından yüz kızartıcı eylemlere girişmez.
- 1.4. İdarenin meşru ve etik amaçlarına saygı duyar, katkıda bulunur.
- 1.5. Aldıkları kararlarda kamu yararını göz önünde bulundurur.

### 2. Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık

İç denetçiler:

- 2.1. Görev alanındaki sorunları ve konuları ele alma konusunda bağımsız ve tarafsızdır.
- 2.2. Bağımsızlıklarını her türlü siyasi etkiden korur.

- 2.3. Bireysel ya da kurumsal iç veya dış menfaat ve baskılara karşı durur.
- 2.4. Denetlenen birim ve diğer taraflarca ileri sürülen bilgi ve görüşleri alır, ancak kararlarını özgür iradesiyle oluşturur.
- 2.5. Denetim raporlarını doğru ve nesnel biçimde hazırlar (sonuçlar yalnızca elde edilen kanıtlara dayalı olmalı ve denetim standartlarına uygun olarak birleştirilmelidir).
- 2.6. Değerlendirmelerinde tarafsızlığını ihlal eden veya ihlal edebilecek herhangi bir faaliyet veya ilişkinin içerisinde yer almaz. Bu durum, idarenin çıkarlarıyla çatışabilecek faaliyet veya ilişkiler için de geçerlidir.
- 2.7. Denetçinin profesyonel yargılama yapmasını zedeleyen veya zedeleyebilecek hiçbir menfaat kabul etmez.
- 2.8. Bildikleri halde açıklanmaması durumunda denetlenen faaliyete ilişkin raporun sıhhatini bozacak tüm önemli bulguları ortaya koyar.

### 3. Gizlilik

İç denetçiler:

- 3.1. Görevleri sırasında elde ettikleri bilgilerin korunması ve kullanılması konusunda ihtiyatlı olur. Ancak, yasadışı olan veya ahlaki sayılmayan herhangi bir faaliyeti mevzuat gereği yetkili makamlara bildirir.
- 3.2. Sahip oldukları bilgileri, kişisel menfaatleri için veya hukuka aykırı olarak ya da idarenin meşru ve etik amaçlarına zarar verebilecek tarzda kullanmaz.

### 4. Yetkinlik

İç denetçiler:

- 4.1. Sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenir.
- 4.2. İç denetim hizmetlerini, kamu iç denetim standartlarına uygun bir şekilde yerine getirir.

4.3. Kendi yeterlilik ve hizmetlerinin etkinlik ve kalitesini devamlı geliştirir.

Metinde ayrıca “Uygulanabilirlik ve Yürütme” başlığı altında “Olumsuz bir davranışın meslek ahlak kurallarında açıkça yasaklanmamış olması, o davranışın kabul edilebilir veya doğru olarak değerlendirilmesi sonucunu doğurmaz.” denilmektedir. Bu başlık altında ayrıca iç denetçilerin;

- Diğer iç denetçilerle işbirliği sağlayarak denetim mesleğinin gelişmesine katkı sağlaması,
- Diğer iç denetçilerle makul ve dengeli ilişkiler kurması,

gerektiği belirtilmektedir.

Aynı şekilde “Çıkar Çatışması” başlığı altında;

“İç denetçiler:

1. Bu tür hizmetlerin yönetimin özgün yetki ve sorumluluk alanına girmediğinden emin olmalı ve bu konular kesinlikle denetlenen birimin yönetimine bırakılmalıdır.
2. Bağımsızlık ve tarafsızlıklarını etkileyen veya etkileyebileceği varsayılan herhangi bir menfaati reddeder.
3. Denetlenen birimin yöneticileri, personeli ve ilgili diğer taraflarla, bağımsız davranmasını tehdit eden, etkileyen veya etkileyebileceği varsayılan ilişkilerden kaçınır. Bu husus, idarenin çıkarlarıyla çatışan ilişki ve faaliyetleri de içerir.
4. Resmi konularını özel amaçları için kullanmaz ve yolsuzluk riski içeren veya denetçilerin tarafsızlık ve bağımsızlıkları hakkında şüphe uyandıracak ilişkilerden kaçınır.” denilmektedir.

IIA tarafından belirlenen etik kurallar ile İDKK tarafından belirlenen meslek ahlak kuralları karşılaştırıldığında bire bir aynı olduğu görülmektedir; “Dürüstlük”, “Objektiflik”, “Gizlilik”, “Yetkinlik (Ehil olma)”. Bu durum, İDKK tarafından iç denetçiler için belirlenen “Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları”nın sadece IIA tarafından belirlenen etik kurallardan tercüme edildiğini, etik kurallar belirlenirken toplumsal değerler ile ulusal mevzuatın dikkate alınmadığını göstermektedir.

## 6. İÇ DENETÇİLERİN SAHİP OLMASI GEREKEN ETİK İLKELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Kamu iç denetçileri için öngörülen meslek ilke ve kurallarının ne derece anlamlı ve tutarlı belirlendiğini anlayabilmek için önce diğer mevzuattaki ilke ve kurallarla karşılaştırılması daha sonra günümüze kadar yansıyan toplumsal değerler ve ahlak kuralları ile uyum yönünden değerlendirilmesi önemli görülmektedir.

Kamu İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifikasyon Yönetmeliğinin 6. maddesinde yer alan, iç denetçi aday belirleme sınavına katılacak olanlarda aranan şartlardan üç tanesinin etik değerlerle ilgili olduğu görülmektedir. Bunlar;

- 1- 657 sayılı Kanununun 48’inci maddesinin A fıkrasının 5 numaralı bendinde belirtilen “Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak.” şartını taşımak,
- 2- Uyarma ve kınama cezaları hariç disiplin cezası almamış olmak,
- 3- Kurulun belirlediği mesleki etik kurallara ve kamuda uygulanan genel etik kurallarına uygun özgeçmişe sahip olmaktır.

Bu ilkelerin, toplumsal değerler ve geleneksel kurallarla ne kadar uyumlu olduğu örneklerle açıklanacaktır. **Etik ilkeler açısından iç denetçi adaylarında aranan birinci şart**, tüm memurlar için geçerli olan 657 sayılı Kanununun 48’inci maddesinin A fıkrasının 5 numaralı bendinde sayılan ve memuriyete girmeyi engelleyen suçları işlememiş olmasıdır. 5 numaralı bendi incelediğimizde aşağıda verilen bazı örnek olayların (basında yer alan haberlerden esinlenerek kurgulanan) faili konumunda olan birisinin memur olarak atanmasında bir engel bulunmamaktadır.

Örnek Olay-1: Vatandaş Z düzenli olarak telefonla aranarak rahatsız edilmektedir. Yapmış olduğu **şikayet** sonucunda komşusu olan memur adayı X tarafından telefonla rahatsız edildiği tespit edilmiş ve X'e TCK 123. Madde uyarınca 3 ay mahkumiyet kararı verilmiştir.

Örnek Olay-2: Bay/Bayan X 2000 yılında üniversiteyi bitirir. Sınavlara hazırlandığı kütüphanede görerek beğendiği ancak karşılık bulamadığı karşı cinsel tacizde bulunur. Konu mahkemeye taşınır ve TCK 135. madde uyarınca 6 ay mahkumiyet alır.

Örnek Olay-3: Bir arkadaş toplantısındaki söyleşileri diğerlerinin rızası olmadan ses alma cihazıyla kaydeden X'e TCK 133. Madde uyarınca altı ay hapis cezası verilmiştir.

Örnek Olay-4: X'e eşine kötü muameleden dolayı TCK 232. madde uyarınca iki ay hapis cezası verilmiştir.

Örnek Olay-5: X hamile olduğunu bildiği eşini çaresiz durumda bırakarak terk etmesi nedeniyle TCK 233. Maddesi uyarınca üç ay hapis ile cezalandırılmıştır.

Örnek Olay-6: X'in beş yaşındaki çocuğunun velayeti boşanmış olduğu eşine verilmiş olmasına rağmen, eşinin izni olmadan kaçıracak kendi evine getirmiştir. Eşinin şikayeti üzerine X'e TCK 234. Maddesi uyarınca 6 ay hapis cezası verilmiştir.

Örnek Olay -7: Vatandaş Z internet bağlantısına izinsiz olarak girildiğini şikayet etmiş ve yapılan tahkikatta, failin X olduğu anlaşılmış ve X, TCK 163. Maddesi uyarınca 6 ay hapis cezasına çarptırılmıştır.

Yukarıda verilen örnek olayların hiç birisi Türk toplum yapısına ve ahlak kurallarına uygun olmadığı gibi faileri de TCK hükümlerince cezalandırılmaktadır. Bununla birlikte bu davranışları sergilemiş olan bir vatandaşın (X) önce memurluğa sonra iç denetçiliğe alınmasında her hangi bir engel bulunmadığı gibi bu davranışların olumsuzluğunu hatırlatan her hangi bir ahlak/etik ilkesi de bulunmamaktadır.

**Etik ilkeler açısından iç denetçi adaylarında aranan ikinci şart**, diğer kamu görevlilerinden farklı olarak uyarma ve kınama cezaları hariç disiplin cezası almamış olmasıdır.

Bilindiği üzere 657 sayılı Kanuna göre disiplin cezaları uyarma, kınama, aylıktan kesme kademe ilerlemesinin durdurulması ve devlet memurluğundan çıkarılmadır. Devlet memurluğundan çıkarılmış birisi iç denetçi adayı da olamayacağından iç denetçi adaylarında aranan disiplin şartının, aylıktan kesme ve kademe ilerlemesinin durdurulması cezası almamak olduğu anlaşılmaktadır.

Mevzuattaki disiplin cezalarının etik/ahlak kurallarında karşılığı olup olmadığı Tablo-2 ve Tablo-3'de gösterilmiştir.

Tablo 2. Aylıktan Kesme Cezasını Gerektiren Fiillerin Etik İlkelerle Karşılıklı Olup Olmadığı

| Ceza Gerektiren Fiil  | Etik İlkelerde Karşılığı Olup Olmadığı  |
|---|---|
| Kasıtlı olarak emir görevleri tam ve zamanında yapmamak, görev mahallinde kurumlarca belirlenen usul ve esasları yerine getirmemek, görevle ilgili resmi belge, araç ve gereçleri korumamak, bakımını yapmamak, hor kullanmak | Herhangi bir etik ilkede bu konuya vurgu yapılmadığı görülmektedir.             |
| Özürsüz olarak bir veya iki gün göreve gelmemek   | Herhangi bir etik ilkede bu konuya vurgu yapılmadığı görülmektedir.             |
| Devlete ait resmi belge, araç, gereç ve benzerlerini özel menfaat sağlamak için kullanmak:  | "Kamu malları ve kaynaklarının kullanımı" ilkesiyle karşılanmaktadır.           |
| Görevle ilgili konularda yükümlü olduğu kişilere yalan ve yanlış beyanda bulunmak:  | "Dürüstlük ilkesi" ile karşılanmaktadır,  |
| Görev sırasında amirine sözle saygısızlık etmek   | "Nezaket ve saygı" ilkesiyle karşılanmaktadır.                                  |
| Görev yeri sınırları içerisinde her hangi bir yerin toplantı, tören ve benzeri amaçlarla izinsiz olarak kullanılmasına yardımcı olmak   | "Kamu malları ve kaynaklarının kullanımı" ilkesiyle karşılanmaktadır.           |
| Hizmet içinde Devlet memurunun itibar ve güven duygusunu sarsacak nitelikte davranışlarda bulunmak  | "Saygınlık ve güven" ilkesiyle "Saygınlık ve güven" ilkesiyle karşılanmaktadır. |

(Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Tablo 3. Kademe İlerlemesinin Durdurulması Cezasını Gerektiren Fiillerin Etik İlkelerle Karşılanıp Karşılanmadığı

| Ceza Gerektiren Fiil  | Etik İlkelerde Karşılığı Olup Olmadığı  |
|---|---|
| Göreve sarhoş gelmek, görev yerinde alkollü içki içmek  | Herhangi bir etik ilkede bu konuya vurgu yapılmadığı görülmektedir.   |
| Özürsüz ve kesintisiz 3 - 9 gün göreve gelmemek   | Herhangi bir etik ilkede bu konuya vurgu yapılmadığı görülmektedir.   |
| Görevi ile ilgili olarak her ne şekilde olursa olsun çıkar sağlamak   | "Görev ve yetkilerin menfaat sağlamak amacıyla kullanılmaması" ve "Hediye alma ve menfaat sağlama yasağı" ilkeleriyle karşılanmaktadır. |
| Amirine veya maiyetindekilere karşı küçük düşürücü veya aşağılayıcı fiil ve hareketler yapmak   | "Nezaket ve saygı" ilkesiyle karşılanmaktadır.  |
| Görev yeri sınırları içinde herhangi bir yeri toplantı, tören ve benzeri amaçlarla izinsiz kullanmak veya kullandırmak  | "Kamu malları ve kaynaklarının kullanımı" ilkesiyle karşılanmaktadır.   |
| Gerçeğe aykırı rapor ve belge düzenlemek  | "Saygınlık ve güven" ilkesiyle karşılanmıştır.  |
| Ticaret yapmak veya Devlet memurlarına yasaklanan diğer kazanç getirici faaliyetlerde bulunmak  | Herhangi bir etik ilkede bu konuya vurgu yapılmadığı görülmektedir.   |
| Görevin yerine getirilmesinde dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrımı yapmak, kişilerin yarar veya zararını hedef tutan davranışlarda bulunmak  | "Dürüstlük ve tarafsızlık" ilkesiyle karşılanmıştır.  |
| Belirlenen durum ve sürelerde mal bildiriminde bulunmamak   | "Mal bildiriminde bulunma" ilkesiyle karşılanmıştır.  |
| Açıklanması yasaklanan bilgileri açıklamak  | "Gizlilik ilkesi" ile karşılanmaktadır.   |
| Amirine, maiyetindekilere, iş arkadaşları veya iş sahiplerine hakarete bulunmak veya bunları tehdit etmek   | "Nezaket ve saygı" ilkesiyle karşılanmaktadır.  |
| Diplomatik statüsünden yararlanmak suretiyle yurt dışında, haklı bir sebep göstermeksizin ödeme kabiliyetinin üstünde borçlanmak ve borçlarını ödemedeki tutum ve davranışlarıyla Devlet itibarını zedelemek veya zorunlu bir sebebe dayanmaksızın borcunu ödemediği yerde dönmek | Herhangi bir etik ilkede bu konuya vurgu yapılmadığı görülmektedir.   |
| Verilen görev ve emirleri kasten yapmamak   | Herhangi bir etik ilkede bu konuya vurgu yapılmadığı görülmektedir.   |
| Herhangi bir siyasi parti yararına veya zararına fiilen faaliyette bulunmak:  | "Dürüstlük ve tarafsızlık" ilkesiyle karşılanmıştır.  |

(Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Görüldüğü üzere, memuriyette kademe ilerlemesinin durdurulması ve aylıktan kesme cezası gerektiren bazı fiillerin kamu etik ilkeleri açısından tam karşılığı bulunmamaktadır. İç denetçiler açısından ise aday iç denetçilerde bu davranışların engelleyici bir davranış olduğu kabullenilmişken görevi sırasında bu gibi davranışların uygun olmayacağına yönelik herhangi bir etik ilke belirlenmemiştir.

**Etik ilkeler açısından iç denetçi adaylarında aranan üçüncü şart** ise Kurulun belirlediği mesleki etik ku-

rallara ve kamuda uygulanan genel etik kurallarına uygun özgeçmişe sahip olmaktadır.

İDKK tarafından yayımlanan "**Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları**"na bakıldığında; Dürüstlük, Tarafsızlık-Nesnellik-Bağımsızlık, Gizlilik, Yetkinlik (Ehil olma) başlıkları altında 4 temel ilke belirlendiği bunun yanı sıra **iç denetçilerin;**

- Diğer iç denetçilerle işbirliği sağlayarak denetim mesleğinin gelişmesine katkı sağlaması,



- Diğer iç denetçilerle makul ve dengeli ilişkiler kurması,
- İç denetçilerin denetlenen birime denetim dışında danışmanlık veya başka hizmetler vermesi halinde, bu hizmetlerin çıkar çatışmasına yol açmamasına özen göstermesi,

gerektiği açıklanmıştır.

“Denetim Görevlilerinin Uyacakları Meslekî Etik Davranış İlkeleri”ne bakıldığı zaman; Tarafsızlık ve nesnellik, Eşitlik, Dürüstlük, Gizlilik, Çıkar çatışmasından kaçınma, Nezaket ve saygı, Yetkinlik ve meslekî özen olmak üzere 7 ilkeden oluştuğu görülmektedir.

Her iki meslek ahlak ilkelerini karşılaştırdığımız zaman “Denetim Görevlilerinin Uyacakları Meslekî Etik Davranış İlkeleri”nin “Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları”nı tamamen kapsadığı ilaveten “Eşitlik” ve “Nezaket ve saygı” ilkelerinin olduğu görülmektedir.

Ülkemizdeki Kamu İç Denetçilerinin aynı zamanda “Denetim Görevlilerinin Uyacakları Meslekî Etik Davranış İlkeleri”ne de uymaları gerekmektedir. Dolayısıyla “Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları”nın tamamının “Denetim Görevlilerinin Uyacakları Meslekî Etik Davranış İlkeleri”nde de yer alması “Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları”nı etkisizleştirmekte, ikincil duruma düşürmektedir.

“Denetim Görevlilerinin Uyacakları Meslekî Etik Davranış İlkeleri”ni “Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri” ile karşılaştırdığımız zaman “Denetim Görevlilerinin Uyacakları Meslekî Etik Davranış İlkeleri”nde yer alan “Tarafsızlık ve nesnellik”, “Dürüstlük” “Çıkar çatışmasından kaçınma”, “Nezaket ve saygı” ilkelerinin “Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri”nde de yer aldığı “Eşitlik” ilkesinin “Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri”nde yer alan “Dürüstlük ve Tarafsızlık” ilkesi ile karşılandığı görülmektedir. “Yetkinlik ve meslekî özen” ve “Gizlilik” ilkelerinin ise diğer kamu çalışanlarından farklı olarak denetim elemanlarının uyması gereken ilave ilkeler olarak belirlendiği görülmektedir.

Tüm kamu çalışanlarının mesleki olarak kendini geliştirmesi ve meslekleriyle ilgili sahip oldukları gizli

bilgi ve belgeleri korumaları işin doğası gereğidir. “Yetkinlik ve meslekî özen” ve “Gizlilik” ilkelerinin diğer kamu çalışanlarından farklı olarak denetim elemanlarında olması gereken etik ilkeleri değil tüm kamu çalışanların uyması gereken meslek etik ilkeleri olarak görmek gerekir. Bu iki ilkenin “Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri”ne eklenmesinin uygun olacağı düşünülmektedir. Yapılan karşılaştırma ve değerlendirmeler neticesinde, iç denetim mesleği için diğer kamu görevlilerinden farklı olarak uyulması gereken etik ilkelerin uygun ve özgün bir şekilde oluşturulmadığı görülmektedir.

Bu noktada, Türkiye’nin sahip olduğu medeniyet perspektifinde oluşan etik ilkelerin ve toplumsal davranış kurallarının aslında belirli bir kişilik analizine dayandığı ve günümüze de ışık tutabileceği görülmektedir. Kestiği hayvanları inciten kasabın, işi tuzak kurup, hile ile kuşları tutan ve yavrularını anasız babasız bırakan avcının ahlaki davranışa sahip olmayacağı düşüncesiyle Ahiliğe kabul edilmeyeceği veya Ahilikten dışlanacağı gibi kurallar, mesleki etik kuralların belirlenmesinde bazı temel değerlerin esas alınabileceğine örnek teşkil etmektedir. Dolayısıyla, Türkiye’nin yaslandığı geniş kültür havzasında öne çıkan ve günümüze kadar gelen Ahilik Sistemi, Fütüvvetnameler, Kutadgu Bilig gibi temel kaynaklar referans alınarak etik ilkelerin yeniden belirlenmesi mümkün görülmektedir.

Bu bakış açısıyla söz konusu tarihi perspektif içinde hem mesleki ilkeler hem de devlet yöneticileri için belirlenen özellikler olarak öne çıkan; “Liderlik”, “Emanet”, “İdeallere Sahip Olma”, “Yapılabilecek Olumlu İşlerde İrade Sahibi Olma”, “Bilgi, Zekâ ve Deneyle Oluşan Zihin Olgunluğu” gibi değerler/ilkelere esas alınarak önemli etik sonuçlara ulaşılabilir. Bunların bir kısmı zaten günümüzde gerek Türkiye’de gerekse diğer ülkelerde bazı düzenlemelere yansımış durumdadır. Bu meyanda, “Liderlik” ile ilgili olarak, bu alanda yapılan çalışmalarda; “liderin dürüst ve güvenilir olması, çalışanlara adaletli davranması ile iletişimde olması ve onları ödüllendirmesinin bireylerin örgüte olan bağlılık, performans ve motivasyonlarının artmasına neden olduğu yönünde sonuçlara ulaşılmıştır (Gözüm, 2020). “Emanet” anlayışı ile ilgili olarak ise, ABD Devlet Görevlileri ve Çalışanları

İçin Etik Davranış İlkeleri metninde benzer bir ilke bulunmaktadır. Ancak, Türkiye’de “emanet” kültürü yüzyıllara dayanmasına ve medeniyetin ayrılmaz bir parçasını oluşturmasına rağmen etikle ilgili düzenlemelere yeterince yansıtılmamıştır. Yine, yapılan bazı çalışmalarda, iç denetçilerin “sağlam karakterli olma” özelliğine vurgu yapılmakta ancak bu husus meslek ahlak kurallarında yer almamaktadır. Bu noktada, doğal insani özellikler, ontolojik karakter özellikleri çerçevesinde tanımlanan mesleki ilkelerin de önemli olduğu değerlendirilmektedir.

## 7. SONUÇ

Kamu yönetiminde etik kurallara uyum, adaletli ve faziletli bir toplumsal yaşamın ve iyi bir kamu politikasının ön koşulu olup, diğer politikalardan daha önemlidir; çünkü etik davranış kurallarına uyum, kamu gücünün yanlış veya kamu yararına aykırı kullanılmasının önünde en büyük engeldir. Aksi durum hukuk sistemine ve devlete olan güveni azaltmakta bireylerin tüm alanlarda kuralları çiğneme eğilimlerini güçlendirmektedir (Yüksel, 2005). Bu çerçevede, organizasyon şekilleri ve toplumsal beklentiler birbirinden farklı olsa da devlet, üst bir otorite olarak (Torun, 2016) düzen sağlayıcı rolünü üstlenmektedir. Devletin düzen sağlamak için oluşturduğu kurallar aynı zamanda etik davranış kurallarının önemli bir bölümünü oluşturmaktadır.

Türkiye’de, kamu yönetimi için böylesine önemli olan etik ile ilgili açık ve sistematik çalışmalara son 15 yılda geçilebilmiştir. Kamu Etik Kurulu’nun ihdas edilmesi bu alandaki boşluğu kurumsal düzeyde gidermiştir. Kurul, önemli çalışmalarda bulunmuş ve ilerlemeler kaydetmiştir. Bu gelişmeye paralel olarak, kamu kurumları da etik alanında faaliyetlerde bulunmaktadır. Bu çerçevede, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından kamu iç denetçilerinin uyması gereken etik ilke ve kurallar Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları olarak belirlenmiştir.

Bununla birlikte, bu alanda hâlâ yapabilecek önemli işler bulunmaktadır. Kamu görevlileri ve denetim elemanları için etik ilke ve kurallar belirlenirken, tarihi perspektiften süzülüp gelen kadim değerler ve devlet

geleneğine dönüşmüş bazı davranış kalıplarının yeterince dikkate alınmadığı düşünülmektedir. Özellikle, bir mesleğin mensupları olarak iç denetçiler tarafından özgün meslek ahlak kuralları alanında düşünceler üretilmesi ve bu kuralların farklı bir bakış açısıyla geliştirilmesinin gerekliliği bu çalışmada ele alınmaktadır. Çalışma sonucunda, kamu iç denetçileri için belirlenen Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları’nın, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından belirlenen mesleki kuralların Türkçeye tercümesinden ibaret olduğu, gerek toplumsal değer ve davranış kurallarını yansıtmaya yönünden gerek etik konusunda yürürlüğe konulan diğer düzenlemelerle uyum yönünden bazı eksikliklerinin bulunduğu ortaya konulmuştur.

İç denetçilerin uyması gereken meslek ahlak kurallarının, diğer benzer mevzuattaki hükümlerle karşılaştırılması neticesinde, bunların tamamının Denetim Elemanlarının Uymaları Gereken Etik İlkelerde yer aldığı görülmektedir. Denetim Elemanlarının Uyması Gereken Meslek Ahlak Kuralları ise “Gizlilik” ve “Yetkinlik ve meslekî özen” ilkeleri hariç Kamu Görevlilerinin uyması gereken meslek ahlak kurallarında yer almaktadır. Kamu görevlilerinin uyması gereken ahlak kurallarında ise “Gizlilik” ve “Yetkinlik ve meslekî özen” ilkeleri başta olmak üzere, 657 sayılı Kanunda Devlet memurları için uygun görülmeyen davranışları kapsaması açısından eksiklikler bulunmaktadır.

Diğer yandan, meslek etik ilkelerinin benimsenmesi, otomatik davranışlar haline gelmesi, her an ve her alanda tatbik edilmesi konunun can alıcı yönünü oluşturmaktadır. Aksi bir durum, -dev otomobil firması örneğinde olduğu gibi- gizlenebildiği sürece bazı ilkelerin göz ardı edilmesine cesaret verebilecektir. Konunun diğer bir önemli yönü de yaptırım unsurudur. Etik ilke ihlallerin izlenmesi ve etik dışı davranışlara karşı uygun yaptırımların öngörülmesi etik ilkelere uyumun sağlanmasında önemli katkı sağlayacaktır.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde, Türkiye’de gerek kamu görevlileri gerekse kamu iç denetçileri için belirlenen etik ilke ve kuralların daha sağlam bir alt yapıya kavuşabilmesi, daha etkili şekilde uygulanabilmesi bakımından, medeniyet geçmişinden süzülüp gelen toplumsal değerler ve kurallar yanı sıra başta

657 sayılı Kanun ve diğer mevzuat göz önünde bulundurulurarak;

- Öncelikle kamu görevlilerinin uyması gereken genel etik ilkelerin eksiklikleri giderilerek tamamlanması,
- Diğer kamu görevlilerinden farklı olarak denetim elemanlarından beklenen ilave etik ilkelerinin belirlenmesi,
- Diğer kamu görevlileri ve denetim elemanlarından farklı olarak iç denetçilerden beklenen ilave etik ilkelerin belirlenmesi,

önerilmektedir.

Tarihi birikim ve sahip olunan toplumsal değerlerin yansıtılması ile belirlenecek etik ilkeler/kurallar sayesinde meslek ahlak kurallarının daha güçlü şekilde benimsenebileceği ve uygulama kapasitesinin artacağı düşünülmektedir.

## Kaynakça

- Akpınar, B. (2020). <https://www.webtekno.com/tum-detaylariyla-otomotiv-tarihinin-en-kara-lekesi-volkswagen-emisyon-skandali-h61117.html> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 05 Mayıs 2021).
- Arap İ. & Yılmaz L. (2006). Yeni kamu yönetimi anlayışının “yeni” kurumu: Kamu Görevlileri Etik Kurulu. *Amme İdaresi Dergisi*, 39(2).
- Arat R. R. (1998). *Kutadgu Bilig*. Ankara; Türk Tarih Kurumu.
- Baskıcı, Ç. (2015). Kurumsal yönetim uygulamalarında iç kontrol sisteminin önemi: Borsa İstanbul şirketleri üzerine bir araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 11(25), 163-180.
- Beşer F. (2015, 04 Ekim). Ahlıksız adam. *Yenişafak*. <http://www.yenisafak.com> adresinden alındı.
- Cankurt B. (2015, 14 Aralık). Evleneceği kişi kadın değil erkek. *Sabah*. <http://www.sabah.com.tr> adresinden alındı.
- Ceylan K. (2012). *Ahilik*. Ankara: Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Kültür Yayınları.

- Demirel D. (2014). Kutadgu Bilig’te devlet yönetimi. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 6(1).
- Ersöz, E. & Uslu, D. (2012). Doğu-Batı karşılaşmasında çatışma, karmaşa ve muhtemel bir uzlaşma. *Tiyatro Eleştirirliği ve Dramaturji Bölümü Dergisi*, <https://dergi-park.org.tr/tr/> (Erişim Tarihi, 18.06.2021).
- Eryılmaz, B. (2008). Etik kültürü geliştirmek. *Türk İdare Dergisi*. [http://etik.gov.tr/wp-content/uploads/2019/03/bilaleryilmaz-etik\\_kulturu\\_gelistirmek.pdf](http://etik.gov.tr/wp-content/uploads/2019/03/bilaleryilmaz-etik_kulturu_gelistirmek.pdf) adresinden alındı.
- Eryılmaz, B. & Biricikoğlu H. (2011). Kamu yönetiminde hesap verebilirlik ve etik. *İş Ahlakı Dergisi*, 4(7).
- Görgün, T. (1999). İbn Haldûn. *TDV İslam Ansiklopedisi* (Cilt 19, s. 543). İstanbul: Türkiye Diyanet Vakfı İslam Araştırmaları Merkezi Yayınları.
- Gözüm S. (2020). *Etik liderlik ve örgütsel etik değerlerin algılanan örgütsel destek ve özdeşleşmeye etkisi: Karşılaştırmalı bir çalışma* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Kahraman, L. (2020). *Kamu yönetiminde etik kültür ve etik liderlik: Kamu görevlileri etik kurulu üzerinden bir inceleme* (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.
- Kamu Görevlileri Etik Kurulu. (2017). *Kamu Görevlileri Etik Rehberi*. Ankara: Kamu Görevlileri Etik Kurulu Yayınları.
- Meriç C. (2015). *Işık doğudan gelir*. İstanbul: İletişim Yayınları.
- Özdemir, M. (2008). Kamu yönetiminde etik. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(7), 2008, 179-195.
- Samuel P. Huntington. (2006). *Medeniyetler çatışması ve dünya düzeninin yeniden kurulması* (5. baskı). İstanbul: Okuyan Us Yayınevi.
- Torun, Y. (2016). *Siyaset felsefesi tarihinde devlet*. (2. baskı). Ankara: Orion Kitabevi.
- Turgut, E. & Sökmen, A. (2018). Örgütsel etik değer algısının yenilikçi çalışma davranışına etkisinde öz yeterliliğin düzenleyici ve arabulucu rolü. *İş Ahlakı Dergisi*, 11(1), 43-67.
- Usta S. & Arslan Ş. (2020). Türkiye’de etik yönetim, anlayışına yönelik çerçeve arayışı: Kamu görevlileri etik kurulu üzerinden bir inceleme. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 11(2).

Yasan, B. (2019). *Etik liderlik ve etik iklimin iç denetçilerin performansına etkisi ve bir araştırma*. (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Yüksel C. (2006). Kamu yönetiminde etik ve Türk kamu yönetiminde etik hakkında yeni yasal düzenlemeler. İstanbul Üniversitesi *Hukuk Fakültesi Mecmuası* (İÜ-HFM), *LXIV*(2), ss. 167-212.

Yüksel C. (2005). *Devlette etikten etik devlete: Kamu yönetiminde etik yasal altyapı, saydamlık ve ayrıcalıklar tespit ve öneriler*. (Cilt 1-2). Ankara: TÜSİAD Yayınları.

### İnternet Kaynakları

Etimolojiturkçe (2021, 20 Mayıs). <http://www.etimoloji-turkce.com> adresinden alındı.

Langenscheid (2021, 20 Mayıs). <http://de.langenscheidt.com> adresinden alındı.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2008). *Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları*. <https://www.hmb.gov.tr/idkk-mevzuat> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 30.06.2021).

Türk Dil Kurumu (TDK). (2021, 20 Mayıs). <http://www.tdk.gov.tr> adresinden alındı.

Zargan (2021, 30 Nisan). <http://www.zargan.com> adresinden alındı.

# CUMHURBAŞKANLIĞI HÜKÜMET SİSTEMİNDE İÇ DENETİM: SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

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

Abdullah UZUN\* / Hasibe USTA \*\*

### ÖZ

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

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

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

**JEL Kodları:** M42, H83

### ABSTRACT

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

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

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

**JEL Classification:** M42, H83

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

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

## 1. GİRİŞ

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

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

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

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

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

## 2. KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM OLGUSU

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### 3. FARKLI ÜLKELERDE İÇ DENETİM UYGULAMALARI

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

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

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

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

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

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

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



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

### 3.2. Fransa’da İç Denetim

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

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

### 3.3. Portekiz’de İç Denetim

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### 4.3. Türkiye’de İç Denetimin Sorunları

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## 5. SONUÇ

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

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

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

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

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

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



**Kaynakça**

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

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

### İnternet Kaynakları

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

# MİSYON BİLEŞENLERİ AÇISINDAN TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE MİSYON BİLDİRİMLERİ: BAKANLIKLAR ÖRNEĞİNDE BİR DEĞERLENDİRME

## (MISSION STATEMENTS IN TURKISH PUBLIC ADMINISTRATION IN TERMS OF MISSION COMPONENTS: AN EVALUATION ON THE EXAMPLE OF MINISTRIES)

Paşa BOZKURT\*

### ÖZ

Miyon bildiri stratejik yönetimde başarılı sonuçlar elde etmek için önem verilen bir unsurdur. Dolayısıyla başarılı bir miyon bildirimini hangi bileşenleri içermesi gerektiği üzerinde çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Ancak miyon bileşenleri üzerine ortaya atılan görüşler genelde işletme yönetimi alanındadır. Bu çalışmada literatürdeki miyon bileşenleri konusunda önemli olan bazı çalışmalara değinilmiş ve bunlardan çok ilgi çekici olan bir miyon bileşeni modeline göre bakanlıkların miyon bildirimleri değerlendirilmiştir. Ayrıca Türk kamu yönetimi için mevzuattan üretilebilecek bazı miyon bileşenleri ortaya konulmuştur. Bakanlıkların miyon bildirimleri mevzuattan üretilen miyon bileşenleri açısından da değerlendirilmiştir. Her iki değerlendir-

mede de bakanlıkların miyon bileşenleri açısından gelişime açık yönleri olduğu görülmüştür. Bakanlıkların miyon bildirimleri örneğinden hareketle Türk kamu yönetiminde başarılı miyon bildirimleri oluşturmak için hem literatürde geliştirilen miyon bileşenlerinden hem de bu çalışmada mevzuat incelemesi ile üretilmiş olan miyon bileşenlerinden yararlanılması gerektiği sonucuna varılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Miyon, Miyon Bildirimi, Miyon Bileşenleri, Stratejik Yönetim, Türk Kamu Yönetimi.

**JEL Kodları:** H10, H19

### ABSTRACT

Mission statement is an important element to achieve successful results in strategic management. Therefore, various studies have been conducted on which components a successful mission statement should include. However, the opinions raised on the mission components are generally in the field of business management. In this study, some important studies on mission components in the literature are mentioned and the mission statements of the ministries are evaluated according to a very interesting mission component model. In addition, some mission components that can be produced from the legislation for Turkish public administration have been set. Mission statements of the ministries were evaluated also in terms of mission components produced from the legislation. In both evalu-

ations, it was seen that the ministries had aspects open to improvement in terms of mission components. Based on the example of mission statements of the ministries, it was concluded that in order to create successful mission statements in Turkish public administration, it is necessary to benefit from both the mission components developed in the literature and the mission components produced from the legislation review in this study.

**Keywords:** Mission, Mission Statement, Mission Components, Strategic Management, Turkish Public Administration.

**JEL Classification:** H10, H19

\* Dr. Öğr. Üyesi, Giresun Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü, Giresun, Orcid Id: 0000-0003-0638-9523, pasabozkurt@hotmail.com  
Yazı Gönderim Tarihi: 13.07.2021, Yazı Kabul Tarihi: 24.07.2021.

## 1. GİRİŞ

Türk kamu yönetiminde stratejik planlamaya yönelik başta 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu olmak üzere çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu düzenlemeler ile birlikte miyon bildirim belirlenmesi için Türk kamu yönetiminde yoğun bir mesai harcanmaya başlandığı ifade edilebilir. Çünkü stratejik planlama ve dolayısıyla stratejik yönetim için miyon bildirim çok önemli bir unsurdur. Fakat başarılı miyon bildirimleri için, miyon bildirimlerinin bazı bileşenleri içermesi gerekmektedir. Öncelikle belirtilmesi gerekir ki, 5018 sayılı Kanun'un stratejik planlama ve performans esaslı program bütçe başlıklı 9. maddesinde "kamu idareleri" kavramı kullanıldığı için bu çalışmada kamu idareleri kavramı kamu idareleri ile birlikte bütün kamu kurumlarını ve kuruluşlarını kapsayacak şekilde kullanılmıştır. 5018 sayılı Kanun'dan önce stratejik planlama ve miyon bildirim belirleme deneyimine sahip olmayan kamu idarelerinin miyon bildirim belirlemede ilk başlarda zorlanmaları normal olarak değerlendirilebilir. Ancak aradan uzunca bir süre geçmiş olması dikkate alındığında, kamu idarelerinin günümüzde başarılı miyon bildirimleri belirlemiş olmaları gerekir.

Bu durumun açık bir şekilde ortaya konulması ise kamu idarelerinin miyon bildirimlerinin analiz edilmesi ile sağlanabilir. Ancak bütün kamu idarelerinin miyon bildirimlerinin bu çalışmanın kapsamına alınarak analiz edilmesi ve değerlendirme yapılması mümkün değildir. Dolayısıyla örneklem seçilmesi ve bu örneklemin mümkün olduğunca genel durum hakkında bir fikir vermesi uygun olacaktır. Be sebeple Türk kamu yönetiminde miyon bileşenleri ile ilgili değerlendirme ve öneriler bakanlıkların miyon bildirimleri örneğinden hareketle yapılmıştır.

Ülkemizde bakanlıkların miyon bildirimlerinin başarılı olması Türk kamu yönetimindeki diğer kamu idareleri için örnek olacaktır. Zira bakanlıklar merkezi idarenin başkent teşkilatında yer almakta ve birçok bağlı, ilgili, ilişkili kuruluşları da söz konusu olmaktadır. Ayrıca bakanlıkların birçoğunun taşra teşkilatı bulunmaktadır. Yine il idaresi ve ilçe idaresi açısından da bakanlıkların önemli etkileri olduğu ifade edilebilir. Türkiye'de merkezi yönetim anlayışının gelenek-

sel olarak güçlü olduğu göz önüne alınırsa, yerinden yönetim kuruluşları açısından da bakanlıklar birçok konuda örnek teşkil edebilirler. Dolayısıyla bakanlıkların miyon bildirimlerinin çok iyi hazırlanmış olmasının, Türk kamu yönetiminin geneli için olumlu etkiler doğuracağı açıktır.

Günümüzde yönetim anlayışındaki gelişmeler nedeniyle stratejik bakış kamu yönetiminde önemle üzerinde durulması gereken bir konudur (Güven, 2014, s. 64). Dolayısıyla kamu idareleri stratejik bir bakış açısıyla miyon bildirimlerine önem vererek başarılı bir stratejik yönetim ortaya koyabilirler. Türk kamu yönetiminde başarılı miyon bildirimleri için bir taraftan literatürde geliştirilen miyon bileşenleri analiz edilerek Türk kamu yönetimine uyarlanması üzerinde durulabilir, diğer taraftan da stratejik yönetim ile ilgili mevzuat analiz edilerek mevzuat içeriğinden bazı miyon bileşenleri çıkarılabilir.

Bu çalışmada literatürdeki miyon bileşenleri konusunda önemli olan bazı çalışmalara değinilmiş, bunlardan çok ilgi çekici olan bir miyon bileşeni modeline göre ve ayrıca mevzuatın incelenmesi sonucunda üretilen miyon bileşenleri açısından Türkiye Cumhuriyeti bakanlıklarının miyon bildirimleri değerlendirmeye tabi tutulmuş olup, her iki değerlendirmede de bakanlıkların miyon bildirimlerinin miyon bileşenleri açısından gelişime açık yönleri olduğu görülmüştür. Bakanlıklar örneğinden hareketle Türk kamu yönetiminde başarılı miyon bildirimleri oluşturulması için miyon bileşenleri ile ilgili öneriler sunulmuştur.

Stratejik yönetimin Türk kamu yönetiminde başarılı bir şekilde uygulanması için miyon bildirimlerinin önemine değinerek, Türk kamu yönetiminde miyon bileşenlerinin geliştirilmesine yönelik öneriler getirmesi dolayısıyla bu çalışmanın hem araştırmacılara hem de uygulayıcılara yararlı olacağı değerlendirilmektedir.

## 2. STRATEJİK YÖNETİMDE MİYON BİLDİRİMİNİN ÖNEMİ

Stratejik yönetim anlayışında miyon bildirim önemli bir anlam ifade eder. Zira miyon stratejik amaç ve

hedeflerin belirlenmesi ve kuruluşu stratejik amaç ve hedeflere götürecektir stratejilerin seçilmesine ışık tutar.

Misyon, bir kuruluşta çalışanlara, paydaşlara ve yönetime yön verir (Ocak v.dğr., 2016, s. 505). Çünkü misyon genellikle ölçülebilir hedeflerin değil tutum, bakış açısı ve yönelimin bir ifadesidir (Pearce II & Robinson, 2015, s. 21). Yani misyon bildirimlerinin, kuruluşların amaçları doğrultusunda onlara yol gösterici bir işlevinin bulunduğu söylenebilir (Çavuşgil Köse & Erden Ayhün, 2018, s. 535). Bu sebeple misyon kuruluşların yönünü belirleyen bir unsur olarak kuruluşun geleceğini şekillendirmesi açısından çok önemli bir araçtır.

Misyonun kuruluşlarda stratejilerin açıklanmasından önce belirlenmesi gerekir (Eren, 2013, s. 21). Çünkü stratejik yönetimde başlangıç noktalarından biri misyon olduğundan stratejiler misyona göre belirlenir, ancak kuruluşun varlığını veya rekabet üstünlüğünü sürdürülebilmesi için gerektiğinde belirli aralıklarla misyonda değişiklik yapılabilir (Ülgen & Mirze, 2014, s. 69).

Türk Dil Kurumunun Güncel Türkçe Sözlüğüne göre 'misyon' Fransızca kökenli bir kelime olup görev, amaç ve dinsel, bilimsel veya diplomatik bir görev yüklenmiş kimselerden oluşan kurul anlamlarına gelmektedir (TDK, 2021). Türk Dil Kurumunun 'misyon' kavramı tanımlamasındaki 'görev' ve 'amaç' kavramları stratejik yönetim açısından misyon kavramı ile ilişkilidir.

Kapsam bakımından ele alındığında, misyon ifadesinin müşterilerce ve diğer paydaşlarca değer verilen hususları içermesi gerektiği, nitekim günümüzdeki faaliyetlerde müşteri odaklı yönetim tarzının değer ürettiği belirtilmekte, ancak biçim açısından ele alınması durumunda ise misyon ifadesinin kuruluş hakkında paydaşlara yeterli bilgi sunan bir içerikte olması gerektiği ileri sürülmektedir (Yücel v.dğr., 2019, s. 185). Örgütler belirli sosyal, ekonomik ve benzeri fonksiyonları yürütmek amacıyla kurulduğu için bir örgüt varlık felsefesini bilmek zorundadır ve ayrıca örgüt misyonunun tanımlanması, örgüt içi ve dışı birçok lüzumsuz çatışmayı önler, böylece belli bir misyon üzerinde uzlaşma, çalışanların örgüte katkısı-

nı artırabilir ve çevresel ilgi gruplarının örgüt hakkındaki beklentilerini açık hale getirebilir (Söyler, 2007, s. 107). Misyon bildiriminin, kuruluşların başarmaya teşebbüs ettiği hususları bilmek isteyen müşteriler için, kuruluşun pozisyonunu ve gelecekteki önceliklerini net bir biçimde anlamak isteyen potansiyel yatırımcılar için ve ayrıca hem örgütsel bağlılığı hem de işi kavramayı geliştirmek amacıyla yöneticiler ve çalışanlar için önemli bir rol üstlendiği söylenebilir (Köseoğlu, 2008, s. 92). Kısaca misyon, tüm paydaşların kuruluşun uzun vadeli performansı ile ilgili beklentilerini kapsayacak şekilde tasarlanmış bir mesajdır (Pearce II & Robinson, 2015, s. 21).

Bir yönüyle misyon kendimizi ve kuruluşumuzu adayacağımız dava, misyon bildirimini ise bu davanın ifadesi olup, doğal olarak kendimizi ve kuruluşumuzu adayacağımız dava özlemlerimizin gerçekleşmesine hizmet etmeli, misyon bildirimini de bu özlemleri dile getirmeli, bu düşünceden hareketle misyon bildirimini çalışanları şevklendirmeli, zira başarı için normal bir çalışma düzeyinde değil, şevkle çalışılmalı, davaya sahip olmalı ve dolayısıyla bireyin kendisini veya kuruluşunu adadığı dava kolay elde edilebilir değil, mücadeleye gerektiren bir dava olmalıdır (Ertuna, 2008, s. 63). Çünkü kolay gerçekleştirilebilecek şeyler, gerçekleştirildiğinde bireylerde büyük bir başarı hissi oluşturmayabilir, oysa paylaşılacak başarı hissi başarıdan başarıya koşmanın temel gereğidir (Ertuna, 2008, s. 63). Denilebilir ki, misyon, bir kuruluşun varlığının temelini oluşturur ve neyi, nasıl, kimin için yaptığını açıklar, motive edicidir ve rehber niteliğindedir (Soygür, 2018, ss. 989-990). Dolayısıyla misyon bildirimini personelin motivasyonuna ve dolayısıyla performansına etki eden bir faktör olarak değerlendirilebilir.

Kuruluşun yazılı bir misyon bildirimine sahip olması, çevresi tarafından olumlu algılanmasına ve halkla ilişkiler faaliyetlerinin daha etkin yapılmasına imkan sağlar (Akgemci, 2007, s. 24). Misyon bildirimini bir kuruluşu tanıtan ve onun doğru şekilde algılanmasını sağlayan araçların en başında gelir (Yücel v.dğr., 2019: s. 179). Zira misyon, bir örgütün var olma sebebini, faaliyetlerini, paydaşlarını, hedef kitesini, sunduğu mal ve hizmetleri ortaya koyan bir bildirimdir (Emini & Ayaz, 2020, s. 230). Vizyon ve misyon bildirimle-

rinin açıklanması suretiyle örgütler, kurumsal özelliklerini ve diğer örgütlerden farklı yönlerinin neler olduğunu paydaşlarının bilgisine sunmakta, böylece vizyon ve miyon tanımlamaları aynı sektördeki farklı kuruluşları veya farklı ülkelerdeki benzer kuruluşları birbirinden farklılaştırabilmektedir (Ocak & Karabulut, 2017, s. 114). Bir kuruluşun var oluş sebebi olan miyon, kuruluşun ne yaptığını, nasıl yaptığını ve kimin için yaptığını açıkça ifade etmekte ve dolayısıyla stratejik plana temel teşkil eden miyon bildirim, kuruluşun sunduğu tüm hizmetleri ile gerçekleştirdiği tüm faaliyetleri kapsayan bir şemsiye kavram olmaktadır (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2018, s. 31). Bir örgütün, götüreceği hizmeti ve felsefesini çalışanlarına ve topluma açıklaması gerektiği için, işte örgütün miyonu hangi hizmetlerin nerede ve nasıl sunulacağını veya sunulmasının sağlanacağını, hizmet felsefesinin ne olacağını, hangi değerlere sahip olacağını, diğer örgütlerden farkının ne olacağını tanımlayacaktır (Çetin, 2009, s. 98). Bu yönüyle de miyon, kuruluşu, ilgili olan herkese tanıtan öz bir anlatım biçimi olarak değerlendirilebilir. Dolayısıyla miyon bildirim kuruluş ile ilgilenen herkese kuruluş hakkında temel bir fikir ve değerlendirme fırsatı sunar.

Stratejik yönetim açısından miyon ve vizyon kavramları çok önemli olup, miyonu ve vizyonu belirlenmeyen bir örgütte stratejik yönetimden söz edilemez, ancak örgütlerin miyonu ve vizyonu strateji geliştirmeye elverişli olmalıdır (Soygür, 2018, s. 990). Yani stratejik yönetim kuruluşlarda vizyon, miyon ve strateji belirleme ve gerekli olan politikaları saptayarak uygulama olarak ifade edilebilir (Ertuna, 2008, s. 11). Miyon bildirimleri kuruluşların varlık nedenlerini açıklayarak, vizyon bildirimleri ise kuruluşların gelecek öngörü ve hedeflerini ortaya koyarak, kuruluşların gerçekleştirmeyi arzuladıkları hedeflerinin de ifadesi niteliğinde olup, dolayısıyla miyon ve vizyon bildirimleri, kuruluşların inovasyonları gerçekleştirmeye yönelik hedeflere sahip olduğuna ilişkin fikirler sunması açısından önem taşımaktadır (Emini & Ayaz, 2020, s. 237). Miyon ve vizyon kavramları stratejik planlama sürecinin başında örgütün varlık nedenini ve stratejik yönelimini ortaya koyan iki önemli kavram olarak ön plana çıkmakta ve stratejik

planlar bu iki tanımlamaya bağlı olarak yapılmaktadır (Sabuncuoğlu & Gök, 2008, ss. 124-125).

Kuruluşların miyonunun tanımlanması, yapılacak olan işin içeriğinin ne olduğunu belirlemeleri için yöneticileri zorlar (Robbins v.dğr., 2016, s. 110). Denilebilir ki kurumsal öncelikler, stratejiler, fikirler ve görevler için miyon bir temel oluşturmaktadır (Özay, 2019, s. 409). Bununla birlikte miyonların başarılı olmasını sağlayacak bazı özellikler aşağıdaki gibidir (Ertuna, 2008, s. 90):

- Miyon tüm çalışanlara yön veren bir miyon olmalı, yani, miyon strateji oluşturmaya imkan tanımalıdır.
- Miyon çalışanlar, müşteriler ve çevre tarafından yani tüm paydaşlar tarafından paylaşılan değerleri yansıtmalıdır.
- Miyon yapılan işin önemini yansıtmalı, bu özelliği ile miyon çalışanları şevklendirmeli, onları miyon kapsamında özverili davranmaya yönlendirmelidir.
- Miyon kuruluşu iyi anlatılabilmesi, bu nedenle veciz bir sloganla ifade edilmesi yararlı olacaktır. Müşterilerin değer hükümlerine uyduğunda, miyon müşterilere iyi anlatılabilir. Zira müşteriler, miyonunu benimzedikleri veya paylaştıkları kuruluşları tercih edeceklerdir.

Bu özellikleriyle miyon sadece strateji oluşturmaya hizmet etmekle kalmayacak, aynı zamanda kurumsal kültürü de besleyecek, kuruluşta bir aile ortamı oluşmasına katkıda bulunacak, böylece çalışanlar miyonlarını paylaştıkları kuruluşlarda çalışmayı yeğleyecekler, kuruluş ile daha kolay bir biçimde kader birliği yapacaklardır (Ertuna, 2008, s. 90). Böylece kuruluşlarda başarılı bir stratejik yönetim sergilenebilir ve stratejik amaç ve hedeflere ulaşılabilir. Dolayısıyla miyon bildirim kuruluşların uzun vadeli başarılarında belirleyici bir rol oynama potansiyeline sahip bir yönetim aracıdır, denilebilir.

### 3. BAŞARILI BİR MİSYON BİLDİRİMİNİN BİLEŞENLERİ

Başarılı bir miyon ifadesinin bileşenlerinin neler olması gerektiğine ilişkin literatürde farklı görüşler ortaya atılmıştır. Ancak hemen belirtilmeli ki miyon ifadesi bileşenleri üzerine ortaya atılan görüşler genelde işletme yönetimi alanında geliştirilmiştir. Örneğin Analoui & Karami (2002, s. 17), Biloslavo (2004, s. 272) ile Bart (2007, s. 686) yaptıkları çalışmalarda miyon bildirimlerinin içerdiği bileşenleri en çoktan en aza doğru sıralamışlardır. Literatürde miyon bileşenleri konusundaki diğer önemli çalışmalardan bazılarını aşağıda kısaca değinilmiştir. Fakat kamu yönetimi ile özel yönetim arasında siyasal çevre, kamu yararı ve özel yarar, serbestlik, sosyal maliyet, siyasi liderlik, kurumların yapısı ve yöneticilerin motivasyonu, hakemlik, kamu gücü ve kuralların yoğunluğu açılarından farklılıklar söz konusudur (Eryılmaz, 2014, ss. 17-23). Dolayısıyla işletme yönetimi alanındaki çalışmalardan kamu yönetimi miyon bildirimleri için yararlanılırken kamu yönetiminin işletme yönetiminden farklı yönlerinin dikkate alınması gerekir.

Piercy & Morgan (1994, s. 5), miyon bildirimlerinin istenen içeriğine ilişkin reçetelerin çok çeşitli olduğu-

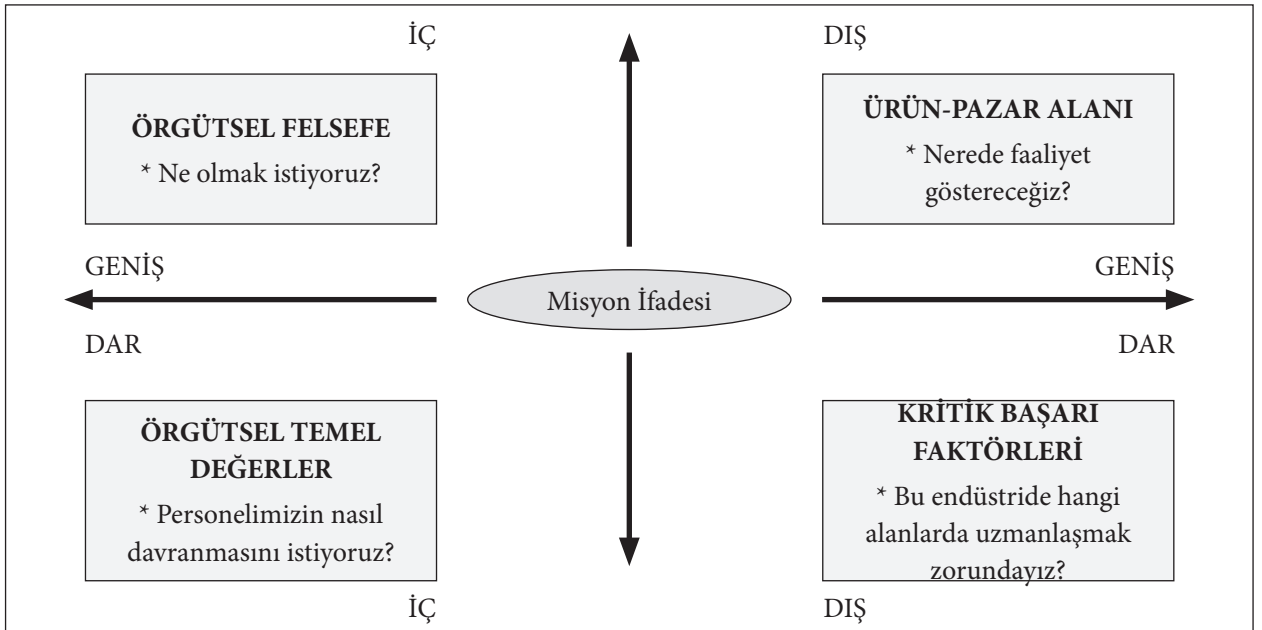
nu, bununla birlikte literatürün gözden geçirilmesi sonucunda, bütünsel miyon beyanında yansıtılacak şu dört ana gelişim alanının ayırt edebileceğinin görüldüğünü ifade etmiştir:

- *Örgütsel felsefenin* ifade edilmesi,
- *Ürün-pazar alanının veya faaliyet alanının* belirtilmesi,
- *Örgütsel temel değerlerin* tanımlanması,
- Pazardaki veya sektördeki *kritik başarı faktörlerinin* belirlenmesi.

En basit anlatımla, örgütsel felsefenin altında yatan temel soru, bu örgütün neden var olmasını istiyoruz; ürün-pazar alanında ele alınacak temel soru, nerede rekabet edeceğiz veya faaliyet alanımız nedir; örgütsel temel değerlerdeki temel soru, bu organizasyondaki insanların neyi iyi yapmasını istiyoruz ve onların nasıl davranmasını istiyoruz; kritik başarı faktörlerinde temel soru ise, bu pazarda veya sektörde başarılı olmak için neyi iyi yapmamız (yani hangi alanlarda uzmanlaşmamız) zorunludur, biçiminde ifade edilebilir (Piercy & Morgan, 1994, ss. 5-6).

Bu dört bileşeni dikkate alarak Piercy & Morgan (1994, s. 7) tarafından Şekil 1'deki gibi bir miyon modeli geliştirilmiştir.

Şekil 1. Piercy & Morgan Miyon Modeli



(Piercy & Morgan, 1994, s. 7)

Kamu idarelerinin miyon bildirimlerinde söz konusu dört bileşen de kapsanabilir niteliktedir. Zira kamu idarelerinin varlık sebebinin özünde kamu yararı kavramı yatmakta ve bu durum kamu idarelerinin kurumsal felsefesi olarak miyon bildirimlerinde yansıtılabilir. Kamu idarelerinin faaliyet alanlarının belirlenmesi ise özel sektör kadar serbest olmamakla birlikte yasal sınırlar içerisinde kalmak koşuluyla belirli bir esneklik taşıyabilir. Yine kurumsal temel değerler kamu idarelerinde başarılı bir şekilde geliştirilip tüm çalışanlar tarafından içselleştirilebilir. Kamu idarelerinin belirli alanlarda uzmanlaşmaları ise, kamu yararına yönelik olarak yasalarla kurulmaları dolayısıyla

uzun süre faaliyette bulunabilme imkanları ve kamu gücünden yararlanmaları gibi nedenlerle yine çok başarılı bir şekilde mümkün olabilir, ancak kritik başarı faktörlerinin seçiminde yasal sınırlar içerisinde kalma zorunlulukları bulunmaktadır.

Piercy & Morgan (1994, s. 8), miyon ifadelerinin iç-dış boyutlarını yansıtmasına göre pazar miyonu bildirimini, örgütsel miyon bildirimini ve küresel miyon bildirimini tiplerinden birinin olabileceğini, ancak bu boyutlardan hiçbirini içermiyorsa gerçekte bir miyonun bulunmadığını ifade etmiş olup, söz konusu miyon bildirim tipleri Şekil 2'de gösterilmiştir.

Şekil 2. Piercy & Morgan Miyon Bildirimi Tipleri

|                           |       | DIŞ BOYUTLAR KAPSANMIŞ MI? |                       |
|---------------------------|-------|----------------------------|-----------------------|
|                           |       | Evet                       | Hayır                 |
| İÇ BOYUTLAR KAPSANMIŞ MI? | Evet  | <b>Küresel Miyon</b>       | <b>Örgütsel Miyon</b> |
|                           | Hayır | <b>Pazar Miyonu</b>        | <b>Miyon Yok</b>      |

(Piercy & Morgan, 1994, s. 8)

Kamu idarelerinin miyon bildirimlerinin örgütsel, küresel ya da pazar miyonu olarak ifade edilme biçiminin doğru bir ifade olup olmadığı tartışılabilir. Ancak özel sektöre yönelik geliştirilen yukarıdaki miyon tipleri kamu yönetiminin doğasına uyarlanarak kamu yönetiminde yararlanılabilecek niteliktedir.

Ayrıca Piercy & Morgan (1994, s. 12) tarafından, bir miyon bildirimini değerlendirilmesi için 10 puan üzerinden test edilebilecek 10 adet kriter belirlenmiştir. Söz konusu kriterlerden hareketle Piercy & Morgan (1994, s. 13) tarafından aşağıdaki gibi 10 ölçekli bir test geliştirilmiştir.

Kamu idarelerinin miyon bildirimleri Tablo 1'deki test aracılığıyla değerlendirilerek geliştirilebilir. Ancak Piercy & Morgan (1994, s. 13), yöneticilere, çalışanlara, hissedarlara, müşterilere ve tedarikçilere, miyon bildirimini geliştirmede ne kadar başarılı olduğu hakkında düşüncelerinin sorulmasının, daha çok düşünmeye ve daha iyisini yapmaya sevk edebileceği için çok değerli olacağını ifade etmiştir. Bu sebeple başarılı bir miyon bildirimini oluşturmak için katılımcı bir anlayışla tüm paydaşların görüşlerinin toplanması çok yararlı olabilir.



Tablo 1. Piercy &amp; Morgan Miyon Testi

| Aşağıdaki soruların her biri için miyon ifadesine bir puan verin  | 0 = Çok kötü<br>5 = Orta<br>10= Çok iyi |
|---|---|
| 1. Miyon bildirim kuruluşun var olma sebebini açıkça içermekte midir?   |   |
| 2. Miyon bildirim kuruluşun nerede rekabet etmek zorunda olduğunu ve müşterilerin kimler olduğunu açıkça içermekte midir? |   |
| 3. Miyon bildirim kuruluş için çalışırken uyulması gereken değerleri bildiriyor mu?                                       |   |
| 4. Miyon bildirim hayatta kalmak ve gelişmek için nelerde iyi olmak (uzmanlaşmak) gerektiğini açıkça içeriyor mu?         |   |
| 5. Miyon bildirim farklı kısımları bir araya getirildiğinde anlamlı mı?   |   |
| 6. Miyon bildirim herkesin anlayabileceği kadar yeterince kısa mı?  |   |
| 7. Miyon bildirim herkesin hatırlayacağı kadar yeterince iyi yazılmış mı?   |   |
| 8. Miyon bildirim kuruluşun ne ile ilgili olduğuna dair inandırıcı mı?  |   |
| 9. Miyon bildirim çekici ve heyecan verici, yani motive edici mi?   |   |
| 10. Miyon bildirim ne yapılması ve ne yapılmaması gerektiğini bildiriyor mu?  |   |
| TOPLAM  |   |
| Sonuçlar-Çıkarımlar   |   |

(Piercy &amp; Morgan, 1994, s. 13)

Baetz & Bart (1996, s. 528) ise, miyon bildirimlerinin bileşenlerini şu şekilde sıralamıştır:

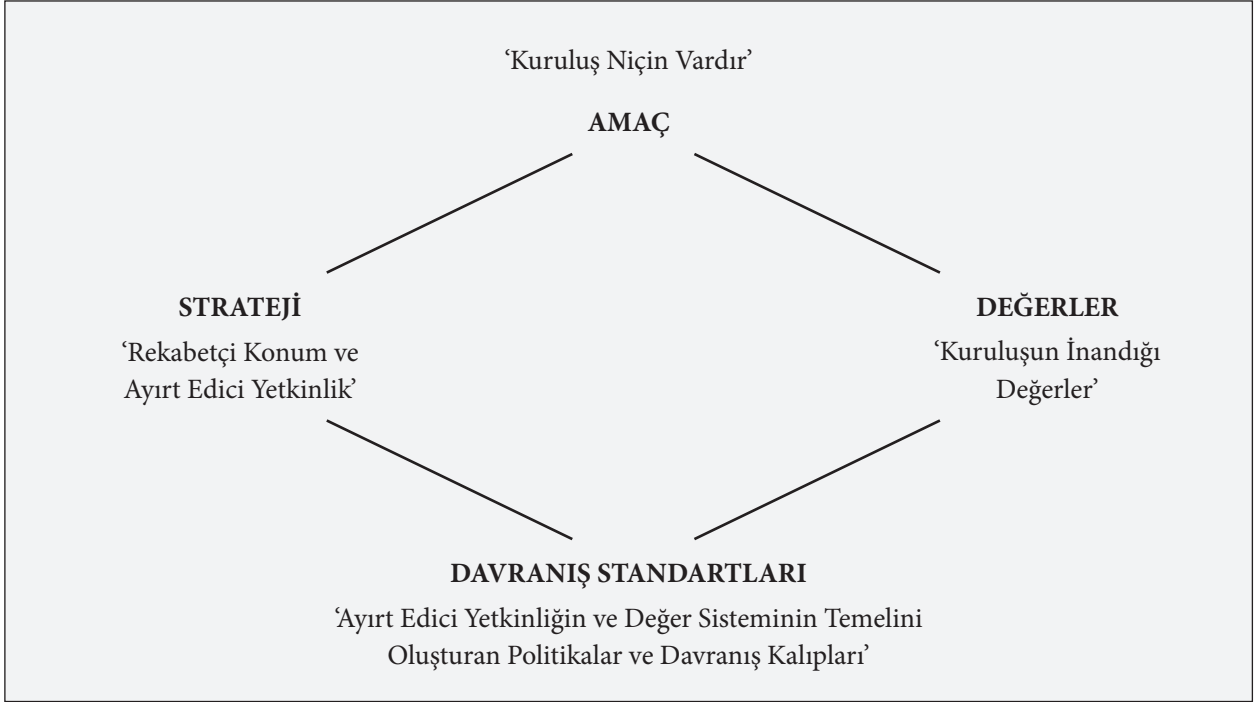
- Finansal hedefler (Örneğin kârlılığı veya uzun vadeli değeri artırmak),
- Finansal olmayan hedefler (Örneğin teşvik edici çalışma ortamı sağlamak),
- Değerler, inançlar ve felsefe (Örneğin sorumlu bir kuruluş olmak),
- Kuruluşun başarı tanımı (Örneğin müşterinin beklentilerini karşılamak veya aşmak),
- Kuruluşun bir numaralı önceliği,
- Kuruluşun stratejisinin tanımı (Yani belirli ürünlerin, belirli pazarların ve rekabetin temelini tanımı),

- Bir paydaşa referans (Genellikle müşteri).

Yukarıdaki bileşenlerden de kamu yönetiminde yararlanılabilir, ancak kamu yönetiminin doğasına uyarlanması gerekir. Örneğin kamu yönetiminde kârlılık değil kamu yararının söz konusu olması gibi farklı yönler dikkate alınmalıdır.

Campbell & Yeung (1991, s. 12), güçlü bir miyonun birbirine sıkı sıkıya bağlı olan amaç, strateji, davranış standartları ve değerler olmak üzere dört unsur içermesi gerektiğini ifade etmiştir. Ashridge miyon modeli olarak ifade edilen söz konusu model Şekil 3'te gösterilmiştir.

Şekil 3. Ashridge Miyon Modeli



(Campbell & Yeung, 1991, s. 13)

Ancak Davies & Glaister (1997, s. 595), Ashridge modelinin tartışmasız olarak devam etmediğini, kamu kuruluşlarının ve kâr amacı gütmeyen kuruluşların kendi ayırt edici misyon modellerine ihtiyaç duymalarının mümkün olduğunu ifade etmiştir. Nitekim Davies & Glaister (1997, s. 603) Ashridge misyon modelinin, amaç, strateji, değerler ve davranış standartlarını birbirine bağladığını, ancak işletme okulu misyon beyanlarına ilişkin yapılan analiz sonucunda, amaç ve stratejinin kesinlikle önemli unsurlar olduğunu, fakat değerlerin önemli ölçüde daha zayıf olduğunu ve davranış standartlarının bulunmadığını, daha önemlisi, paydaşlara, kamu ve topluluk sorumluluklarına yapılan atıflar gibi görüldüğünü, dolayısıyla gelecekte iki yoldan birinin tahmin edilebileceğini, ya Ashridge modelinin basit bir şekilde ayarlanarak davranış standartlarını kamu rolü veya paydaşlarla değiştirmek gerekebileceğini, ya da kamusal ve kâr amacı gütmeyen kuruluşların temelde farklı misyon gereksinimlerine sahip olduğunun öne sürülebileceğini, ancak çok az araştırma varken bunu iddia etmenin daha zor olduğunu ifa-

de etmiştir. Ayrıca Davies & Glaister (1997, s. 603), stratejinin işletme okulu beyanlarında öne çıkmasının şaşırtıcı olmadığını, ancak kültürel endüstrilerdeki henüz yayınlanmamış diğer çalışmalardan elde edilen kanıtların bunun nispeten olağandışı olabileceğini gösterdiğini ve kamu hizmeti misyon beyanının amaç, değerler ve paydaşlarla sınırlı kalmasının daha muhtemel olduğunu ifade etmiştir. Ancak bu değerlendirmeye katılmak güçtür. Çünkü kamu idarelerinin misyon bildirimlerinde de rekabet şartlarında ayırt edici yetkinliğin yansıtılması mümkün olup, ayrıca bu durum misyon bildirimlerinin etkililiğini artırabilir.

Pearce II & David (1987, s. 109), kurumsal misyon bildirisi geliştirmeye rehberlik edecek hiçbir deneysel araştırma yayınlanmamasına rağmen mevcut sınırlı kanıtın, misyon bildirimlerinin sekiz temel bileşeni olduğuna işaret ettiğini belirtmiştir. Ancak süreç içerisinde literatürde, misyon bileşenleri dokuz bileşen olarak türetilmiştir (David v.dğr., 2014, s. 99). Söz konusu misyon bileşenleri Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2. Pearce II &amp; David'e Dayanan ve Literatürde Geliştirilen Miyon Bileşenleri

|   |   |  |
|---|---|--|
| 1 | Müşteriler  | Kuruluşun müşteriler kimlerdir?  |
| 2 | Ürünler (Mal ve Hizmetler)                            | Kuruluşun temel ürünleri (mal veya hizmetleri) nelerdir?   |
| 3 | Pazarlar  | Coğrafi olarak kuruluş nerede rekabet ediyor?  |
| 4 | Teknoloji   | Kuruluşun kullandığı teknoloji güncel midir?   |
| 5 | Hayatta Kalma, Büyüme ve Kârlılık (Sürdürülebilirlik) | Kuruluşun hayatta kalma, büyüme ve kârlılık ile ilgili amaçları nedir? Kuruluş finansal açıdan sağlam mıdır? |
| 6 | Felsefe   | Kuruluşun temel inançları, değerleri, arzuları ve etik öncelikleri nelerdir?                                 |
| 7 | Benlik Kavramı-Ayırt Edici Yetkinlik                  | Kuruluşun kendine özgü yetkinliği veya temel rekabet avantajı nedir?   |
| 8 | Kamu İmajı Duyarlılığı                                | Kuruluş toplumsal ve çevresel sorunlara duyarlı mı?  |
| 9 | Çalışanlarına Karşı Duyarlılık                        | Çalışanlar kuruluşun değerli bir varlığı mıdır?  |

(Pearce II & David, 1987, s. 109; David v.dğr., 2014, s. 99; David v.dğr., 2016, s. 25)

Miyon bildirimleri uzunluk, içerik, format ve öz-günlük bakımından değişiklik gösterebilse de stratejik yönetim uygulayıcılarının ve akademisyenlerinin çoğu, etkili bir miyon bildiriminin bu dokuz bileşeni içermesi gerektiğini düşünmektedir (David & David, 2015, s. 177). Dolayısıyla Türk kamu yönetiminde miyon bildirimleri için yukarıda kısaca açıklanan literatürdeki önemli bazı çalışmalardan, özellikle de bu dokuz bileşenden yararlanılması düşünülmelidir. Ülkemizdeki bakanlıkların miyon bildirimleri söz konusu dokuz bileşen açısından aşağıda değerlendirilmiştir.

#### 4. BAKANLIKLARIN MİSYON BİLDİRİMLERİNİN, PEARCE II VE DAVID'E DAYANAN VE LİTERATÜRDE GELİŞTİRİLEN MİSYON BİLEŞENLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türkiye'de, 73 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile değişik 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesine göre 17 bakanlık kurulmuştur. Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı

ile Millî Savunma Bakanlığının miyon bildirimlerine bakanlıkların web sitesinden, diğer bakanlıkların miyon bildirimlerine ise bakanlıkların web sitelerinde yayınladıkları 2019-2023 stratejik planlarından ulaşılmıştır.

Kamu yönetimi alanında, işletme yönetimi literatüründe geliştirilen çeşitli miyon bileşenlerinden yararlanılabilir. Zira kamu yönetiminde de işletme yönetiminde olduğu gibi stratejik yönetim anlayışı çerçevesinde miyon bildirimleri belirlenmektedir.

Pearce II & David (1987, s. 109) miyon bildirimlerinin sekiz temel bileşenine değinmiş, ancak süreç içerisinde literatürde miyon bileşenleri dokuz bileşen olarak türetilmiş (David v.dğr., 2014, s. 99) olup, yukarıda açıklanmıştır. Stratejik yönetim uygulayıcılarının ve akademisyenlerinin çoğu, etkili bir miyon ifadesinin söz konusu dokuz bileşeni içermesi gerektiğini düşünmektedir (David & David, 2015, s. 177). Dolayısıyla bakanlıkların miyon bildirimlerinin bu dokuz bileşen açısından değerlendirilmesi başarılı miyon bildirimleri oluşturabilmeleri açısından yararlı olabilir.

Söz konusu dokuz bileşenden doğrudan veya dolaylı olarak olsun, tam veya kısmen olsun bakanlıkların

miyon bildirimleri içeriğinde yer aldığı kanaatine varılanlar Tablo 3'te gösterilmiştir.

Tablo 3'te görüldüğü üzere bakanlıkların miyon bildirimlerinin tamamı 'müşteriler', 'ürünler (mal ve hizmetler)', 'pazarlar', 'hayatta kalma, büyüme ve kârlılık (sürdürülebilirlik)', 'felsefe', ve 'kamu imajı duyarlılığı' bileşenlerini içerirken, 'teknoloji' bileşenini sadece Millî Savunma Bakanlığı miyon bildirimini ile Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı miyon bildirimini içermekte, 'benlik kavramı-ayrıt edici yetkinlik' bileşenini sadece Millî Savunma Bakanlığı miyon bildirimini ile Ticaret Bakanlığı miyon bildirimini içermekte, 'çalışanlarına karşı duyarlılık' bileşenini ise sadece Millî Savunma Bakanlığı miyon bildirimini içermektedir. Dolayısıyla en kapsayıcı miyon bildirimini Millî Savunma Bakanlığı miyon bildirimini olup, kapsayıcılık açısından ikinci sırayı ise Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığı paylaşmaktadır.

Söz konusu miyon bileşenleri hakkında aşağıda açıklayıcı bilgiler verilmiştir.

#### 4.1. Müşteriler

Bakanlıkların miyon bildirimlerinin tamamı 'müşteriler' bileşenini içermektedir. Yeni kamu yönetimi ile birlikte kamu hizmeti götürülen vatandaş kavramı, artık kamu hizmeti talep eden müşteri olarak değişime uğradığına ilişkin literatürde ileri sürülen görüşler çok sayıdadır. Vatandaş olarak da ifade edilse, müşteri olarak da ifade edilse miyon bildiriminde kamu hizmeti sunulanların kapsanması gereken bir bileşen olduğu ileri sürülebilir. Çünkü kamu yönetiminde üretilen mal ve hizmetler nihayetinde insanlar içindir. Dolayısıyla kamu yönetiminde başarılı bir miyon bildirimini 'müşteriler/vatandaşlar' bileşenine yer vermelidir.

Tablo 3: Türkiye Cumhuriyeti Bakanlıklarının Miyon Bileşenleri

| Türkiye Cumhuriyeti Bakanlıkları     | Müşteriler | Ürünler (Mal ve Hizmetler) | Pazarlar | Teknoloji | Hayatta Kalma, Büyüme ve Kârlılık (Sürdürülebilirlik) | Felsefe | Benlik Kavramı-Ayrıt Edici Yetkinlik | Kamu İmajı Duyarlılığı | Çalışanlarına Karşı Duyarlılık |
|--------------------------------------|------------|----------------------------|----------|-----------|---|---------|--------------------------------------|------------------------|--------------------------------|
| Adalet Bakanlığı                     | X          | X                          | X        |           | X   | X       |                                      | X                      |                                |
| Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı   | X          | X                          | X        |           | X   | X       |                                      | X                      |                                |
| Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı | X          | X                          | X        |           | X   | X       |                                      | X                      |                                |
| Çevre ve Şehircilik Bakanlığı        | X          | X                          | X        |           | X   | X       |                                      | X                      |                                |
| Dışişleri Bakanlığı                  | X          | X                          | X        |           | X   | X       |                                      | X                      |                                |
| Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı  | X          | X                          | X        |           | X   | X       |                                      | X                      |                                |
| Gençlik ve Spor Bakanlığı            | X          | X                          | X        |           | X   | X       |                                      | X                      |                                |
| Hazine ve Maliye Bakanlığı           | X          | X                          | X        |           | X   | X       |                                      | X                      |                                |
| İçişleri Bakanlığı                   | X          | X                          | X        |           | X   | X       |                                      | X                      |                                |
| Kültür ve Turizm Bakanlığı           | X          | X                          | X        |           | X   | X       |                                      | X                      |                                |
| Millî Eğitim Bakanlığı               | X          | X                          | X        |           | X   | X       |                                      | X                      |                                |
| Millî Savunma Bakanlığı              | X          | X                          | X        | X         | X   | X       | X                                    | X                      | X                              |
| Sağlık Bakanlığı                     | X          | X                          | X        |           | X   | X       |                                      | X                      |                                |
| Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı        | X          | X                          | X        | X         | X   | X       |                                      | X                      |                                |
| Tarım ve Orman Bakanlığı             | X          | X                          | X        |           | X   | X       |                                      | X                      |                                |
| Ticaret Bakanlığı                    | X          | X                          | X        |           | X   | X       | X                                    | X                      |                                |
| Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı       | X          | X                          | X        |           | X   | X       |                                      | X                      |                                |

(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

Misyon ifadesi, müşterilerin ihtiyaçları ya da neyin tatmin edildiği, müşteri grupları ya da kimin tatmin edildiği, kullanılan teknolojiler ve gerçekleştirilen faaliyetler ya da tüketici ihtiyaçlarının nasıl karşılandığı gibi konulara olan dikkati yansıtmalıdır (Kemp & Dwyer, 2003, s. 640). Kamu yönetimleri artık dünyadaki gelişmelerden çok etkilenmekte ve fiyat tabanlı, bürokratik olmayan, piyasa orijinli ve müşteri tercihli kamu hizmetlerinden oluşan yapı ideal sistem olarak görülmekte, müşterilerin umduğu verimlilik kriterine uygun olarak etkin yapılarla ve becerikli yöneticilerle kamu hizmetlerinin sunulması beklenmektedir (Özer, 2015, s. 147). Dolayısıyla kamu yönetiminde kamu hizmeti götürülen ya da kamu hizmeti talep eden vatandaşların/müşterilerin kamu idarelerinin misyon bildirimlerinde bir bileşen olarak kapsanması gerekir. Nitekim Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzunda (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2018, s. 32) yer alan Misyon Bildirimi Çalışma Formundaki sorulardan biri, idare kimlere hizmet sunuyor, biçiminde olup, bu soru doğru bir yaklaşım içermektedir.

Bir kuruluşun belirli müşteri gruplarına hizmet etme taahhüdünde bulunması için müşterilerinin veya hedef pazarların özelliklerini bilmesi, böylece kendisini ve bu müşterilere göre gelecekteki stratejik yönünü tanımlaması gerekir (Morris, 1996, s. 105). Ayrıca iyi bir misyon ifadesi kuruluşun sunduğu mal ve hizmetlerin faydasını müşterilerine tanımlamalıdır (Kemp & Dwyer, 2003, s. 641). Böylece müşterilerini iyi bilen ve onlara sunduğu mal ve hizmetin onlar için ne derecede önemli olduğunu ifade edebilen kuruluşlar stratejik olarak önemli bir avantaj elde etmiş olurlar.

#### 4.2. Ürünler (Mal ve Hizmetler)

Bakanlıkların misyon bildirimlerinin tamamı 'ürünler (mal ve hizmetler)' bileşenini içermektedir. Kamu kuruluşlarında üretilen mal ve hizmetler tekel niteliğinde olabildiği gibi başka kamu kuruluşları ile veya özel sektör ile rekabet halindeki mal ve hizmetler de olabilmektedir. Dolayısıyla kamu kuruluşlarının ürettikleri mal ve hizmetleri iyi tanıtmış olmaları, vatandaşlar/müşteriler için söz konusu mal ve hizmetleri tercih etme nedeni olabilir, bu durum ise ilgili kamu

kuruluşlarına önemli bir rekabet avantajı sunabilir.

Ürün unsuru kuruluşların kurumsal kimliği açısından önemlidir (Morris, 1996, s. 106). Çünkü bir kuruluşun ürettiği ürün türleri onu rakiplerinden ayırır (Kemp & Dwyer, 2003, 641). Ayrıca strateji oluşturma, uygulama ve değerlendirme için kuruluşun mal ve hizmetlerine ilişkin net bir fikrin olması çok önemlidir (Kemp & Dwyer, 2003, s. 641). Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzunda (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2018, s. 31); misyon ifadesinin, idarenin yasal yetkisini yansıtmaması, sunmakla yükümlü olduğu hizmetleri belirtmesi ve kaynakları ile tutarlı olması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzunda (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2018, s. 32) yer alan Misyon Bildirimi Çalışma Formundaki sorulardan biri, idare hangi ihtiyaçları karşılıyor, sorusudur. Dolayısıyla kamu idarelerinde misyon bildirimini oluşturulurken kapsam içine alınması gereken unsurlardan biri de kamu idarelerinin sunduğu mal ve hizmetlerdir.

Ancak müşterilerin ihtiyaçları değiştiğinde kuruluşların yeni ürün türleri sunması gerekir (Kemp & Dwyer, 2003, s. 641). Çünkü ihtiyaçlar sabit değildir, birçok değişken ile ilişkili olarak değişim içindedir. Bu nedenle sürekli olarak ihtiyaç analizleri yapılması, vatandaşların/müşterilerin taleplerinin nitelik ve nicelik açısından tespit edilmesi, sunulan mal ve hizmetlerin buna göre belirlenmesi ve geliştirilmesi gerekir.

Fakat yeni yetkinlikler kazanılmadan veya geliştirilmeden uzun vadede ürün geliştirmenin sürdürülebilir olması muhtemel olmadığı için, bu durum, aşağıda değinilecek olan benlik kavramı bileşenine ilave bir önem kazandırmaktadır (Kemp & Dwyer, 2003, s. 641). Dolayısıyla kamu kuruluşları ihtiyaçlara göre uyum sağlamalı ve sürekli gelişim çabası içinde olmalıdır.

#### 4.3. Pazarlar

Bakanlıkların misyon bildirimlerinin tamamı 'pazarlar' bileşenini içermektedir. Kamu idarelerinin, özellikle tekel niteliği taşımayan mal ve hizmetleri açısından rekabet edebilmesinde pazarları iyi analiz etmesi gerekir.

Burada ele alınacak temel soru, nerede rekabet edeceğimiz veya faaliyet alanımız nedir, sorusudur (Piercy & Morgan, 1994, s. 6). Stratejik yönetim literatürü, kuruluşun mal ve hizmetleri için pazarların konumu hakkındaki net bir fikrinin olmasının, özellikle etkili strateji belirlemek için çok önemli olduğunu göstermektedir (Kemp & Dwyer, 2003, s. 641). Ancak yaptığı bir çalışmada Morris (1996, s. 107); kuruluşların miyion bildirimlerinde genel olarak mevcut coğrafi alanlarını belirlediklerini, ancak hedeflenen gelecekteki pazarlar hakkında hiçbir fikir vermediklerini, ifade etmiştir. Oysa stratejik amaç ve hedeflerin oluşturulmasında ve stratejilerin belirlenmesinde hedeflenen pazarlara göre bir tutum almak önemlidir. Kamu idareleri için pazar, ürettikleri mal ve hizmetlerin nerede sunulacağı ile ilgili bir kavramdır.

#### 4.4. Teknoloji

'Teknoloji' bileşenini sadece Millî Savunma Bakanlığı miyion bildirim ile Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı miyion bildirim içermektedir. Ancak 'teknoloji' bileşeni bütün kamu idareleri için önemli bir bileşen olmalıdır.

Teknolojik gelişmeler, kuruluşların mal ve hizmetleri, pazarları, tedarikçileri, distribütörleri, rakipleri, müşterileri, pazarlama uygulamaları ve rekabet konumu üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilir (Kemp & Dwyer, 2003, s. 641). Zira günümüzde teknolojik gelişmelere bağlı olarak kamu hizmetlerinin niteliğinde ve görülme biçiminde gittikçe artan bir hızda değişim yaşanmaktadır.

Teknoloji, stratejiler formüle edilirken dikkate alınması gereken büyük fırsatları ve tehditleri sunduğu için, teknolojik değişim kuruluşların etkinliklerinde köklü değişiklik yapmaktadır (Kemp & Dwyer, 2003, s. 641). Dolayısıyla stratejik yönetim anlayışı çerçevesinde kamu idarelerinin gelişmiş teknolojiye sahip olmaları adeta bir zorunluluktur.

Yeni teknoloji ve iletişim ile operasyonel maliyetler azaltılır ve esneklik, etkileşim, etkinlik, verimlilik ve rekabet gücü artırılır (Kemp & Dwyer, 2003, s. 642).

Böylece kamu idarelerinin kurumsal performansı olumlu yönde etkilenir ve kamu hizmetleri hem etkili, ekonomik ve verimli bir biçimde sunulurken hem de kamu hizmetlerinin sürdürülebilirliği sağlanmış olur.

Teknolojik gelişmeler yeni pazarlar doğurabilir, geliştirilmiş ürünlerin çoğalmasıyla sonuçlanabilir, bir sektördeki karşılaştırmalı rekabete dayanan maliyet pozisyonlarını değiştirebilir, mevcut mal ve hizmetleri modası geçmiş kılabilir, kuruluşlar arasındaki maliyet engellerini azaltabilir veya ortadan kaldıracabilir, yöneticilerin, çalışanların ve müşterilerin değerlerinin ve beklentilerinin değişmesine neden olabilir (Kemp & Dwyer, 2003, s. 642). Dolayısıyla günümüzde teknoloji yönetimi, stratejistlerin temel sorumluluklarından biri olmuştur (Kemp & Dwyer, 2003, s. 642). Nitekim Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzunda (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2018, s. 32) yer alan Miyion Bildirimi Çalışma Formundaki sorulardan biri, idare hizmetlerini ne şekilde sunuyor, sorusudur.

Günümüzde bilgi teknolojisi, ürünlerin yaşam döngülerini değiştirerek, dağıtım hızını artırarak ve yeni mal ve hizmetler sunarak kuruluşlara yönelik fırsatların ve tehditlerin doğasını değiştirmektedir (Kemp & Dwyer, 2003, s. 642). Bu nedenlerle özellikle bilgi teknolojisi alanındaki gelişmelere uyum sağlanmasının bir kuruluşun varlığını devam ettirebilmesi ile ilgili en önemli etken olduğunu söylemek mümkündür.

Teknolojideki gelişmeler, yeni ve/veya daha iyi ürünleri daha düşük maliyetle üretmeyi mümkün hale getirebilir, ürün yeniliği ise, bir sektörün müşteri tabanını genişletebilir, sektördeki büyümeyi canlandırabilir ve rakipler arasında ürün farklılaşma derecesini genişletebilir, ancak uzun vadede, yeni yetkinlikler geliştirilmeden veya edinilmeden ürün geliştirmenin sürdürülebilir olma ihtimali yoktur (Kemp & Dwyer, 2003, s. 642). Dolayısıyla kamu idarelerinin miyion bildirimlerinin teknoloji bileşenini içermesinin çok önemli olduğu anlaşılmaktadır. Zira böylece kamu idarelerinde teknoloji ile ilgili stratejik yönlendirme sağlanabilir.

#### 4.5. Hayatta Kalma, Büyüme ve Kârlılık (Sürdürülebilirlik)

Bakanlıkların misyon bildirimlerinin tamamı 'hayatta kalma, büyüme ve kârlılık (sürdürülebilirlik)' bileşenini içermektedir.

Kuruluşun kısa veya uzun vadeli büyüme elde etmek için stratejiler uygulayıp uygulamadığına göre değişebilen, kar, pazar büyümesi, hedeflenen bir getiri oranı vb. temel kurumsal amaçlara herhangi bir zamanda farklı önem verilebilir olmasına rağmen, misyon bildirimleri genel olarak kuruluşun performans kriterlerine ilişkin duyarlılığını yansıtmalıdır (Kemp & Dwyer, 2003, s. 642). Hayatta kalmayı başaramayan bir kuruluş paydaşlarının amaçlarına hizmet edemez (Pearce II & Robinson, 2015, s. 24). Kuruluşun gelecekte ayakta kalabilmesi için kurumsal performansını yüksek ve sürekli tutması gerekir. Dolayısıyla misyon bildirimleri yüksek kurumsal performansın sürekliliğine ilişkin itici bir işlev görmelidir.

Kamu idareleri açısından kârlılıktan ziyade kamu hizmeti ve kamu yararı kavramları önem kazandığı için kamu idareleri için bu bileşenin 'sürdürülebilirlik' olarak ifade edilmesi daha isabetli olabilir.

#### 4.6. Felsefe

Bakanlıkların misyon bildirimlerinin tamamı 'felsefe' bileşenini içermektedir.

Piercy & Morgan (1994, s. 5), örgütsel felsefenin altında yatan temel sorunun, bu örgütün neden var olmasını istiyoruz, sorusu olduğunu ileri sürmüştür. Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzunda (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2018, s. 32) yer alan Misyona Bildirim Çalışma Formundaki sorulardan biri, idarenin varoluş nedeni nedir, sorusudur.

Morris'e (1996, s. 109) göre, felsefe unsuru, firmanın temel inançlarını, değerlerini, arzularını ve felsefi önceliklerini belirtir. Kemp & Dwyer (2003, s. 643) ise, kurumsal kültüre vurgu yaparak, kurumsal kültürün, değerleri, inançları, gelenekleri, çalışma tarzını ve iç çalışma ortamını ifade ettiğine, organizasyon genelinde etkili olan birbirine bağlı bir dizi değer ve davranış normunu temsil ettiğine ve işlerin niçin ve nasıl yapıldığından, üst düzey yöneticilerin benimsediği

değer ve inançlardan, hepsinden beklenen etik standartlardan, temel politikaların altında yatan üslup ve felsefeden ve kuruluşun sürdürdüğü geleneklerden doğduğuna temas etmiştir. Ancak Pearce II & Robinson (2015, s. 26), örgüt felsefelerinin çok fazla benzer ve basmakalıp olduğunu, temsil ettikleri değerlere bağlılıktan çok halkla ilişkiler için uydurulmuş gibi göründüğünü belirtmiştir.

Kamu idarelerinin misyon bildirimlerinde felsefe bileşenine vurgu yapılması hem çalışanlar açısından hem de vatandaşlar/müşteriler açısından ilgili kamu idaresinin imajını olumlu etkileyebilecek bir unsurdur. Böylece bir taraftan çalışanların motivasyonu ve performansı artırılabilir, diğer yandan vatandaşlar/müşteriler açısından ilgili kamu idaresinin faaliyetlerinin başarılı olduğu yönünde olumlu bir değer yargısının oluşturulması mümkündür.

#### 4.7. Benlik Kavramı-Ayırt Edici Yetkinlik

'Benlik kavramı-ayırt edici yetkinlik' bileşenini sadece Millî Savunma Bakanlığı misyon bildirimleri ile Ticaret Bakanlığı misyon bildirimleri içermektedir. Ancak bu misyon bileşeni tüm kamu idarelerinin misyon bildirimlerinde kapsamlıdır. Çünkü kamu idarelerinin ayırt edici yetkinliğinin misyon bildirimlerinde yer alması, söz konusu idarenin işlevselliğini göstermesi açısından önemli olacaktır.

Bir kuruluşun benlik imajı, rekabete dayalı güçlü ve zayıf yönlerinin bir öz değerlendirmesini yansıtır ve kuruluşun gerçekçi bir şekilde kendini tanımlamaya-bilmesi başarı için çok önemlidir (Morris, 1996, s. 109).

Temel yetkinlikler; ürün geliştirmede daha iyi yetkinlik, değişen müşteri gereksinimlerine daha hızlı karşılık verme, maliyetleri en aza indirmede üstün performans veya güçlü pazarlama ve ticari beceriler gibi stratejik faktörler ile ilgilidir (Kemp & Dwyer, 2003, s. 643). Pazarda veya sektörde başarılı olmak için neyin iyi yapılmasının, yani hangi alanlarda uzmanlaşılmasının zorunlu olduğuna ilişkin soru, kritik başarı faktörlerinde temel sorudur (Piercy & Morgan, 1994, s. 6).

Yönetimin en önemli strateji uygulama görevlerinden biri, temel yetkinliklerin oluşturulmasına rehberlik

etmek olduğundan miyon bildirim, kuruluşa, hali hazırda sahip olduğu veya sahip olmayı planladığı temel yetkinlikleri veya rekabet avantajlarını belirlemek için bir fırsat sağlar (Kemp & Dwyer, 2003, ss. 643-644). Dolayısıyla mevcut yetkinliklerini tartan kuruluş, geleceğe ilişkin yeni yetkinlikler geliştirmeye gereksinim duyup duymadığını da değerlendirebilir ve faaliyetlerinde daha başarılı sonuçlar elde etmeye yönelik geliştirici çalışmalar içine girebilir.

#### 4.8. Kamu İmajı Duyarlılığı

Bakanlıkların miyon bildirimlerinin tamamı 'kamu imajı duyarlılığı' bileşenini içermektedir.

Kamu imajı unsuru, müşteriler, tedarikçiler, alacaklılar ve diğer kuruluşlar tarafından kuruluşa atfedilen niteliklere ilişkin olduğu için, arzulanan kamu imajının miyona dahil edilmesi, dış çevreye karşı kuruluşun, kamu tarafından kuruluş ile ilişkilendirilen niteliklere sadık kalmaya yönelik gelecekteki niyetlerinin bir beyanını sağlar (Morris, 1996, s. 110). Hem mevcut hem de potansiyel müşteriler bazı kuruluşlar hakkında, güvenli ürünler, kaliteli ürünler, iyi tasarımı ama ucuz ürünler gibi çeşitli nitelikler yakıştırdığı için, miyonlar kamunun beklentilerini yansıtmalıdır, çünkü bu sayede kuruluşun amaçlarına ulaşması daha kolay olacaktır (Pearce II & Robinson, 2015, s. 27).

Bilgi çağı ile birlikte kamu yönetimi, işlevsel bir yönetim sergilemek ve hem kendisiyle hem de özel sektörle rekabet edebilir bir yapıya kavuşmak için gayret göstermiş, toplumsal sorumluluklarını yerine getirmek için ise ileriye gören bir yönetim anlayışına sahip olması gerekmiştir (Güven, 2014, s. 64). Kamu idareleri doğası gereği kamusal duyarlılığı yüksek olan kuruluşlar olup, bu duyarlılığı hesap verme sorumluluğu çerçevesinde geliştirmeleri yararlı olacaktır. Böylece kamuya karşı hesap verebilir yönetimler için imaj daha da önem kazanabilir, dolayısıyla faaliyetlerde etkililik, ekonomiklik ve verimlilik gözetilmesine daha büyük çaba harcanabilir.

#### 4.9. Çalışanlarına Karşı Duyarlılık

'Çalışanlarına karşı duyarlılık' bileşenini ise sadece Millî Savunma Bakanlığı miyon bildirimini içermek-

tedir. Oysa günümüzde kurumsal başarılarında insan kaynaklarının önemi gittikçe artmış ve örgütlerin insan kaynaklarına gereken değeri vermelerinin gerekliliği kabul edilmiştir. Kamu yönetiminde de insan kaynakları değerli bir varlık olarak görülmeli, bunun için öncelikle miyon bildirimlerinde bu durum yansıtılmalıdır. Zira miyon bildirimleri stratejilere ve politikalara yön verecek niteliktedirler.

Piercy & Morgan (1994, s. 6), organizasyondaki insanların neyi iyi yapmasını istiyoruz ve onların nasıl davranmasını istiyoruz; sorusunun örgütsel temel değerlerdeki temel soru olduğunu ifade etmiştir. Ancak Kemp & Dwyer (2003, s. 645), bazı uluslararası havayolu firmalarının miyon bildirimleri ile ilgili olarak; birçok miyon bildiriminin, çalışanlardan beklenen davranışlar hakkında yüksek standartlara atıfta bulunduğunu, ancak çalışanların refahı ile ilgili herhangi bir duyarlılıktan bahseden bir miyon bildirimini olmadığını, örneğin Aruba Havayollarının miyon bildiriminde, mükemmellik için kendini adanmış bir personelin vurgulandığını, Avusturya Havayollarının miyon bildiriminde ise yüksek motivasyonlu ve iyi eğitilmiş personelden söz edildiğini, ancak personelin müşterilere kaliteli hizmet sunma becerisine olan inancın, çalışanlar için bir duyarlılığı ifade etmekle eşdeğer olmadığını söylemiştir. Morris (1996, s. 111) ise; bazı firmaların miyon bildirimlerinde, çalışanların amaçlara ulaşmadaki önemini kabul etmek yerine, sadece çalışanların becerilerini ve yeteneklerini geliştirmek için firmanın ne yaptığından söz ettiklerini belirtmiştir. Bu eleştirilerin isabetli olduğu, kuruluşların çalışanlarına değer vermelerinin ve bunu çalışanlara hissettirmelerinin kurumsal başarıda kilit bir faktör olacağı söylenebilir.

Bir kuruluşun çalışanları, onun en değerli varlığı olup, çalışanlarına karşı duyarlılık, strateji oluşturulması, uygulanması ve değerlendirilmesi için çok önemlidir (Kemp & Dwyer, 2003, ss. 644-645). Çünkü çalışanlarına karşı duyarlılık unsuru, kuruluş çalışanlarını kurumsal amaçlara ulaşmada etkili olan değerli varlıklar olarak kabul eder (Morris, 1996, s. 110). Ayrıca çalışanlarına karşı duyarlılık, kültürü destekleyen bir strateji geliştirme girişimi için çok önemli olduğundan, insan kaynakları yönetimi ile birlikte insan kaynaklarının geliştirilmesine yeterince dikkat edil-



mezse, iyi tasarlanmış bir stratejik yönetim sistemi başarısız olabilir (Kemp & Dwyer, 2003, s. 645).

Kamu idarelerinin misyon bildirimlerinde çalışanlarına karşı duyarlılık yer alırsa, kamu idarelerinde bu konudaki duyarlılığın geliştirilmesine yönelik çalışmaların yoğunlaşmasına yol açabilir ve stratejik yönetimin başarılı bir şekilde uygulanmasında bu durumun önemli bir rolü olabilir.

## 5. TÜRK KAMU YÖNETİMİ İÇİN MEVZUATTAN ÜRETİLEBİLECEK MİSYON BİLEŞENLERİ

Bakanlıklarda misyon bildirimleri kamu yönetiminin özelliklerine uygun bir yöntemle belirlenmelidir. Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzunda (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2018, s. 31); misyon bildirimlerinin belirlenmesinde stratejik planlama ekibinin, bakan ve üst yöneticinin misyon bildirimine ilişkin perspektifleri ile strateji geliştirme kurulunun görüşlerini alacağı, bu perspektif ve görüşler çerçevesinde, mevzuatta idareye verilen görevleri dikkate alarak iç paydaşlarla katılımcı bir şekilde alternatif misyon taslaklarını hazırlayacağı, strateji geliştirme kurulunun ise söz konusu taslak misyon bildirimlerinden yararlanarak nihai misyon bildirimini oluşturacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla kamu idarelerinin misyon bildirimlerinin oluşturulmasında iç paydaşların rolü önemlidir.

Ancak kamu yönetiminde başarılı misyon bildirimleri oluşturmak için bir taraftan misyon bildirimleri ile ilgili literatürde geliştirilen bileşenler tartışılmalı, diğer taraftan kamu yönetiminin işletme yönetiminden farklı yanlarını dikkate alarak farklı misyon bileşenleri geliştirilmelidir. Türk kamu yönetiminde misyon bildirimleri oluşturulurken işletme yönetimindeki bazı önemli çalışmalardan, özellikle de Pearce II & David'e dayanan ve işletme yönetimi literatüründe geliştirilen misyon bileşenlerinden yararlanılabilir. Ayrıca Türk kamu yönetimi için ilave misyon bileşenleri de önerilebilir. Bunun için Türk kamu yönetiminde kaynak olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na bakılması uygun olacaktır denilebilir. Çünkü 5018 sayılı Kanun stratejik planlamanın, stratejik planlama sebebiyle de stratejik yönetimin Türk kamu yönetimindeki temel düzenlemesidir.

5018 sayılı Kanun'un 1. maddesinde bu Kanun'un amacı ile ilgili olarak; "kamu kaynaklarının *etkili, ekonomik ve verimli* bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, *hesap verebilirliği ve mali saydamlığı* sağlamak üzere", ifadesinden kamu idarelerinin misyon bileşenleri için yararlanılabileceği söylenebilir. Ayrıca 5018 sayılı Kanun'un birçok maddesinde (Madde 1, 3, 8, 10, 11, 32, 55, 56, 64, 68) *etkili, ekonomik ve verimli* kavramları kullanılmıştır. Yine 5018 sayılı Kanun'un 63. maddesinde iç denetim tanımlanırken; "kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir", biçimindeki düzenlemesinde *ekonomiklik, etkililik ve verimlilik* kavramlarına yer verilmiştir.

5018 sayılı Kanun'un mali saydamlık başlıklı 7. maddesinde; "Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir.", ifadesine yer verilmiştir. 5018 sayılı Kanun'un hesap verme sorumluluğu başlıklı 8. maddesinde ise; "Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır", biçiminde düzenleme yapılmıştır.

İşletme yönetimi literatüründe geliştirilen misyon bileşenlerinden yararlanılmasının önerilmesi yanında, yukarıda söz edilen 5018 sayılı Kanun'un ilgili maddeleri dikkate alınarak Türk kamu yönetimindeki misyon bildirimleri için ilave olarak aşağıdaki bileşenlerin olması gerektiği ifade edilebilir:

- 1- Etkililik
- 2- Ekonomiklik
- 3- Verimlilik
- 4- Saydamlık
- 5- Hesap verebilirlik

Yukarıdaki bileşenler açısından bakanlıkların misyon bildirimleri incelenerek bir değerlendirme yapılmış olup, bu bileşenlerden doğrudan veya dolaylı olarak,

tam veya kısmen kapsandığı kanaatine varılanlar Tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo 4'te görüldüğü üzere 'etkililik', 'ekonomiklik', 'verimlilik', 'saydamlık' ve 'hesap verebilirlik' bileşenlerine göre bakanlıkların miyon bildirimleri değer-

lendirilirse 'etkililik' bileşeni beş bakanlığın, 'ekonomiklik' bileşeni bir bakanlığın, 'verimlilik' bileşeni ise üç bakanlığın miyon bildiriminde yer alırken, 'saydamlık' ve 'hesap verebilirlik' bileşeni hiçbir bakanlığın miyon bildiriminde yer almamaktadır.

Tablo 4: Etkililik, Ekonomiklik, Verimlilik, Saydamlık ve Hesap verebilirlik Bileşenlerine Göre Bakanlıkların Miyon Bildirimleri

| Türkiye Cumhuriyeti Bakanlıkları     | Etkililik | Ekonomiklik | Verimlilik | Saydamlık | Hesap verebilirlik |
|--------------------------------------|-----------|-------------|------------|-----------|--------------------|
| Adalet Bakanlığı                     | X         |             | X          |           |                    |
| Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı   |           |             |            |           |                    |
| Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı |           |             |            |           |                    |
| Çevre ve Şehircilik Bakanlığı        |           |             |            |           |                    |
| Dışişleri Bakanlığı                  |           |             |            |           |                    |
| Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı  |           |             | X          |           |                    |
| Gençlik ve Spor Bakanlığı            |           |             |            |           |                    |
| Hazine ve Maliye Bakanlığı           |           |             |            |           |                    |
| İçişleri Bakanlığı                   | X         |             |            |           |                    |
| Kültür ve Turizm Bakanlığı           |           |             |            |           |                    |
| Milli Eğitim Bakanlığı               |           |             |            |           |                    |
| Milli Savunma Bakanlığı              |           |             |            |           |                    |
| Sağlık Bakanlığı                     | X         |             |            |           |                    |
| Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı        |           |             |            |           |                    |
| Tarım ve Orman Bakanlığı             | X         |             | X          |           |                    |
| Ticaret Bakanlığı                    | X         |             |            |           |                    |
| Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı       |           | X           |            |           |                    |

(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

## 6. SONUÇ

Miyon bildirim stratejik yönetim anlayışı içinde özel sektör olsun kamu yönetimi olsun tüm kuruluşlar için üzerinde önemle durulması gereken bir konudur. Bu sebeple miyon bildiriminin nasıl olması gerektiği üzerinde literatürde tartışmalar yapılmış ve işletme yönetimi alanında çeşitli miyon bileşenleri geliştirilmiştir. Ancak kamu yönetiminde de miyon bildirimlerinin amacına ulaşabilmesi için nasıl bir içerik taşıması gerektiği önemlidir. Uygulamada Türk kamu yönetiminde stratejik plan hazırlık çalışmalarında miyon bildirim üzerinde geniş müzakereler yapıldığı, etkili bir miyon bildirim oluşturabilmek için çaba sarf edildiği gözlenebilmektedir.

O halde miyon bildirim bileşenleri kamu yöne-

timi için de çok önemli olduğuna göre Türk kamu yönetimi için uygun bileşenler oluşturulabilir mi? Bu soru çerçevesinde bu çalışmada konu ile ilgili literatür taranmış, ilgili mevzuat incelenmiş ve bakanlıkların miyon bildirimleri değerlendirilerek bakanlıklar örneğinden hareketle Türk kamu yönetimi için miyon bileşenleri geliştirilmeye çalışılmıştır.

Miyon ile ilgili çalışmalar kamu yönetiminden önce işletme yönetiminde başlamış olduğundan miyon bileşenleri ile ilgili işletme yönetimi literatüründe geniş kabul gören çalışmalardan yararlanmanın bir sakıncası olmadığı ifade edilebilir. Bu nedenle Türk kamu yönetimi için miyon bileşenlerinin işletme yönetimi literatüründen yararlanılarak ve ayrıca ilgili mevzuat dikkate alınarak geliştirilmesi uygun olacaktır.

Bakanlıklar tarafından başarılı misyon bildirimlerinin hazırlanması, Türk kamu yönetiminin geneli için olumlu etkiler doğuracaktır, denilebilir. Ancak bakanlıkların misyon bildirimleri, Pearce II & David'e dayanan ve işletme yönetimi literatüründe geliştirilen misyon bileşenleri açısından değerlendirildiğinde; 'teknoloji' bileşenini sadece Millî Savunma Bakanlığı misyon bildirimleri ile Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı misyon bildiriminin içerdiği, 'benlik kavramı-ayrıt edici yetkinlik' bileşenini sadece Millî Savunma Bakanlığı misyon bildirimleri ile Ticaret Bakanlığı misyon bildiriminin içerdiği, 'çalışanlarına karşı duyarlılık' bileşenini ise sadece Millî Savunma Bakanlığı misyon bildiriminin içerdiği görülmüştür.

'Teknoloji', 'benlik kavramı-ayrıt edici yetkinlik' ve 'çalışanlarına karşı duyarlılık' bileşenlerinin bakanlıkların birçoğunun misyon bildiriminde yer almaması önemli bir eksiklik olarak ifade edilebilir. Zira teknolojik gelişmelere bağlı olarak kamu hizmetlerinin niteliğinde ve görülme biçiminde çok hızlı bir değişim yaşandığı için kamu idarelerinin gelişmiş teknolojiye sahip olmaları adeta bir zorunluluk olup, bu nedenle misyon bildirimlerinde 'teknoloji' bileşeni önemli bir bileşen olarak yer almalıdır. Kamu idarelerinin misyon bildirimlerinde 'benlik kavramı-ayrıt edici yetkinlik' bileşeninin yer alması ise, söz konusu idarenin işlevselliğini göstermesi açısından önemli olacak ve böylece kamu idareleri faaliyetlerinde daha başarılı sonuçlar elde etmeye yönelik geliştirici çalışmalar içine girebilecektir. Ayrıca günümüzde kurumsal başarılarında insan kaynaklarının önemi gittikçe artmış ve örgütlerin insan kaynaklarına gereken değeri vermelerinin gerekliliği kabul edilmiş olup kamu yönetiminde insan kaynakları değerli bir varlık olarak görülmeli, bunun için öncelikle misyon bildirimlerinde bu durum yansıtılmalı, yani 'çalışanlarına karşı duyarlılık' bileşeni kapsamalıdır.

Türk kamu yönetiminde misyon bildirimleri oluşturulurken işletme yönetimi literatüründe geliştirilen misyon bileşenlerinden yararlanılmasının önerilmesi yanında, ayrıca 5018 sayılı Kanun'un bu çalışmada belirtilen ilgili maddeleri gereği 'etkililik', 'ekonomiklik', 'verimlilik', 'saydamlık' ve 'hesap verebilirlik' bileşenleri de dikkate alınması gereken ilave bileşenler olmalıdır. 'Etkililik', 'ekonomiklik', 'verimlilik', 'saydamlık' ve 'hesap verebilirlik' bileşenleri açısından bakanlık-

ların misyon bildirimleri değerlendirildiğinde; 'etkililik' bileşeni beş bakanlığın, 'ekonomiklik' bileşeni bir bakanlığın, 'verimlilik' bileşeni ise üç bakanlığın misyon bildiriminde yer alırken, 'saydamlık' ve 'hesap verebilirlik' bileşeninin hiçbir bakanlığın misyon bildiriminde yer almadığı görülmüştür. Dolayısıyla 5018 sayılı Kanun'un bu çalışmada belirtilen ilgili maddeleri dikkate alınarak önerilen söz konusu bileşenler açısından da bakanlıkların misyon bildirimlerinde dikkate değer eksiklikler olduğu görülmektedir.

Bu nedenle bakanlıklar örneğinden hareketle Türk kamu yönetiminde misyon bildirimleri oluşturulurken literatürde geliştirilen misyon bileşenlerinden yararlanılması gerekmektedir birlikte 5018 sayılı Kanun'un ilgili maddeleri dikkate alınarak önerilen 'etkililik', 'ekonomiklik', 'verimlilik', 'saydamlık', 'hesap verebilirlik' bileşenlerin kapsanmasına özen gösterilmesi gerektiği ifade edilebilir. Dolayısıyla Türk kamu yönetiminde misyon bildirimlerinin daha etkili olması için hem literatürün hem de ilgili mevzuatın dikkate alınarak daha başarılı misyon bildirimleri oluşturulması gerekir.

## Kaynakça

- Analoui, F. & Karami, A. (2002). CEOs and development of the meaningful mission statement. *Corporate Governance*, 2(3), 13-20.
- Akgemci, T. (2007). *Stratejik yönetim*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Baetz, M. C. & Bart, C. K. (1996). Developing mission statements which work. *Long Range Planning*, 29(4), 526-533.
- Bart, C. (2007). A comparative analysis of mission statement content in secular and faith-based hospitals. *Journal of Intellectual Capital*, 8(4), 682-694.
- Biloslavo, R. (2004). Web-based mission statements in Slovenian enterprises. *Journal for East European Management Studies*, 9(3), 265-277.
- Campbell, A. & Yeung, S. (1991). Creating a sense of mission. *Long Range Planning*, 24(4), 10-20.
- Çavuşgil Köse, B. & Erden Ayhün, S. (2018). Kurumsal eş-biçimlilik kapsamında havayolu ittifaklarının misyon ifadelerinin incelenmesi. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 16(32), 533-550. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/comuybd/issue/40668/441905>, (Erişim Tarihi, 21.09.2020).

- Çetin, S. (2009). Vizyon yönetimi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (22), 95-103. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/susbed/issue/61799/924424>, (Erişim Tarihi, 30.01.2021).
- David, F. R. & David, F. R. (2015). *Strategic management concepts and cases: A competitive advantage approach*. (15th ed.), Harlow, Essex: Pearson Education.
- David, F. R., David, F. R. & David, M. E. (2016). Benefits, characteristics, components, and examples of customer-oriented mission. *International Journal of Business, Marketing, and Decision Sciences*, 9(1), 19-32.
- David, M. E., David, F. R. & David, F. R. (2014). Mission statement theory and practice: A content analysis and new direction. *International Journal of Business, Marketing, and Decision Sciences*, 7(1), 95-110.
- Davies, S. W. & Glaister, K. W. (1997). Business school mission statements-the bland leading the bland? *Long Range Planning*, 30(4), 594-604.
- Emini, F. T. & Ayaz, Ç. E. (2020). Marmara bölgesi üniversitelerinin inovasyon farkındalığı: Misyon ve vizyon bildirimleri üzerine karşılaştırmalı bir analiz. *Journal of Life Economics*, 7(2), 229-238. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/jlecon/issue/54482/742077>, (Erişim Tarihi, 16.09.2020).
- Eren, E. (2013). *Stratejik yönetim ve işletme politikası* (9. baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Ertuna, Ö. (2008). *Stratejik yönetim*. İstanbul: Okan Üniversitesi Yayınları.
- Eryılmaz, B. (2014). *Kamu yönetimi, düşünceler-yapılar-fonksiyonlar-politikalar* (7. baskı). Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Güven, A. (2014). Kamu yönetiminde geleceğin inşasında stratejik bakış. *Marmara Üniversitesi Siyasal Bilimler Dergisi*, 2(2), 63-80. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/marusbd/issue/291/1391>, (Erişim Tarihi, 16.09.2020).
- Kemp, S. & Dwyer, L. (2003). Mission statements of international airlines: A content analysis. *Tourism Management*, 24, 635-653.
- Köseoğlu, M. A. (2008). İşletmeler var olma sebeplerini nasıl ifade ederler?: KOBİ'lerin misyon ifadeleri üzerine bir araştırma. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 15(2), 89-97. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/yonveek/issue/13689/165677>, (Erişim Tarihi, 24.01.2021).
- Morris, R. J. (1996). Developing a mission for a diversified company. *Long Range Planning*, 29(1), 103-115.
- Ocak, M. & Karabulut, B. (2017). Türkiye-İngiltere üniversitelerinin vizyon ve misyon ifadelerinin içerik analizi ile karşılaştırılması. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(2), 113-130. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/cumuiibf/issue/32189/302909>, (Erişim Tarihi, 30.01.2021).
- Ocak, M., Güler, M. & Basım, H. N. (2016). Türk savunma sanayi firmaları vizyon ve misyon ifadelerinin içerik analizi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 23(2), 503-518. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/yonveek/issue/24744/261643>, (Erişim Tarihi, 30.01.2021).
- Özay, M. A. (2019). Google algoritmasına göre seçilen örgütlenmelerin misyon ve vizyon kavramlarına verdikleri önemin nitel analizi. *Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 1(4), 407-414. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ekimad/issue/49755/619349>, (Erişim Tarihi, 23.01.2021).
- Özer, M. A. (2015). *Yeni kamu yönetimi* (3. baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Piercy, N. F. & Morgan, N. A. (1994). Mission analysis: An operational approach. *Journal of General Management*, 19(3), 1-19.
- Pearce II, J. A. & David, F. (1987). Corporate mission statements: The bottom line, *The Academy of Management Executive*, 1(2), 109-115.
- Pearce II, J. A. & Robinson, R. B., Jr. (2015). *Stratejik yönetim-geliştirme, uygulama ve kontrol*. (Mehmet Barca, Çev. Ed.). Ankara: Nobel Yayınları.
- Robbins, S. P., Decenzo, D. A. & Coulter, M. (2016). *Yönetimin esasları*. (Adem Öğüt, Çev. Ed.). Ankara: Nobel Yayınları.
- Sabuncuoğlu, A. & Gök, O. (2008). Büyük işletmelerin web sitelerinde yer alan misyon ve vizyon ifadelerinin pazar odaklılık açısından incelenmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 10(1), 123-141. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/akuiibf/issue/1629/20425>, (Erişim Tarihi, 15.09.2020).
- Soygür, İ. C. (2018). Kamu ile yerli ve yabancı özel sektör bankalarının vizyon ve misyon farkları üzerine bir değerlendirme. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 23(3), 987-1004. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/sduiibf/issue/53001/704297>, (Erişim Tarihi, 24.01.2021).

- Söyler, İ. (2007). Kamu sektöründe stratejik yönetim uygulanabilir mi? (Engeller/güçlükler). *Maliye Dergisi*, (152), 103-115. Retrieved from [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/ilhami\\_soyler.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/ilhami_soyler.pdf), (Erişim Tarihi, 22.02.2021).
- T.C. Adalet Bakanlığı 2019-2023 Stratejik Planı. (2019). [https://sgb.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/27102020154519Stratejik%20Plan%20\(2019-2023\)%2023.10.2020.pdf](https://sgb.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/27102020154519Stratejik%20Plan%20(2019-2023)%2023.10.2020.pdf), (Erişim Tarihi, 06.08.2020).
- T.C. Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı Misyonu. (2021). <https://www.aile.gov.tr/bakanlik/hakkinda/misyon-ve-vizyonumuz>, (Erişim Tarihi, 16.06.2021).
- T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Misyonu. <https://www.csbg.gov.tr/bakanlik/hakkinda/misyon-ve-vizyonumuz>, (Erişim Tarihi, 16.06.2021).
- T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı 2019-2023 Stratejik Planı. (2019). [https://webdosya.csb.gov.tr/db/strateji/editedosya/kapakli\\_csb\\_%202019\\_2023%20\\_stratejik\\_plani.pdf](https://webdosya.csb.gov.tr/db/strateji/editedosya/kapakli_csb_%202019_2023%20_stratejik_plani.pdf), (Erişim Tarihi, 06.08.2020).
- T.C. Dışişleri Bakanlığı 2019-2023 Stratejik Planı. (2019). [www.mfa.gov.tr/data/BAKANLIK/2019-2023-stratejik-plani.pdf](http://www.mfa.gov.tr/data/BAKANLIK/2019-2023-stratejik-plani.pdf), (Erişim Tarihi, 07.08.2020).
- T.C. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı 2019-2023 Stratejik Planı. (2019). [https://sp.enerji.gov.tr/ETKB\\_2019\\_2023\\_Stratejik\\_Planı.pdf](https://sp.enerji.gov.tr/ETKB_2019_2023_Stratejik_Planı.pdf), (Erişim Tarihi, 07.08.2020).
- T.C. Gençlik ve Spor Bakanlığı 2019-2023 Stratejik Planı. (2019). <https://gsb.gov.tr/public/edit/files/strateji/2019-2023-Stratejik-Planı.pdf>, (Erişim Tarihi, 07.08.2020).
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı 2019-2023 Stratejik Planı. (2019). [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/03/2019-2023-Maliye-Bakanlığı-Stratejik-Planı\\_Basilacak-Versiyon.28.02.2020.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/03/2019-2023-Maliye-Bakanlığı-Stratejik-Planı_Basilacak-Versiyon.28.02.2020.pdf), (Erişim Tarihi, 07.08.2020).
- T.C. İçişleri Bakanlığı 2019-2023 Stratejik Planı. (2019). [https://www.icisleri.gov.tr/kurumlar/icisleri.gov.tr/IcSite/strateji/ŞEREF/Stratejik-Yonetim/ICISLERI-BAKANLIGI-2019\\_2023-STRATEJIK-PLANI.pdf](https://www.icisleri.gov.tr/kurumlar/icisleri.gov.tr/IcSite/strateji/ŞEREF/Stratejik-Yonetim/ICISLERI-BAKANLIGI-2019_2023-STRATEJIK-PLANI.pdf), (Erişim Tarihi, 07.08.2020).
- T.C. Kalkınma Bakanlığı. (2018). *Kamu idareleri için stratejik planlama kılavuzu* (3.sürüm). [www.sp.gov.tr/upload/xSpKutuphane/files/VrllQ+Kamu\\_Idareleri\\_Icin\\_Stratejik\\_Planlama\\_Kilavuzu.pdf](http://www.sp.gov.tr/upload/xSpKutuphane/files/VrllQ+Kamu_Idareleri_Icin_Stratejik_Planlama_Kilavuzu.pdf), (Erişim Tarihi, 24.01.2021).
- T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı 2019-2023 Stratejik Planı. (2019). <https://sgb.ktb.gov.tr/Eklenti/67667,k-tb20192023stratejikplani23mbpdf.pdf?0>, (Erişim Tarihi, 07.08.2020).
- T.C. Millî Eğitim Bakanlığı 2019-2023 Stratejik Planı. (2019). [http://sgb.meb.gov.tr/meb\\_iys\\_dosyalar/2019\\_12/31105532\\_Milli\\_EYitim\\_Bakanly-YY\\_2019-2023\\_Stratejik\\_PlanY\\_\\_31.12.pdf](http://sgb.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2019_12/31105532_Milli_EYitim_Bakanly-YY_2019-2023_Stratejik_PlanY__31.12.pdf), (Erişim Tarihi, 07.08.2020).
- T.C. Millî Savunma Bakanlığı Misyonu. (2020). <https://msb.gov.tr/Bakanlik/Misyon>, (Erişim Tarihi, 08.08.2020).
- T.C. Sağlık Bakanlığı 2019-2023 Stratejik Planı. (2019). [https://dosyamerkez.saglik.gov.tr/Eklenti/35748,stratejikplan2019-2023pdf.pdf?0&\\_tag1=FEFC0CCFF-547FAF8DE0744312859D8314B38FDDB](https://dosyamerkez.saglik.gov.tr/Eklenti/35748,stratejikplan2019-2023pdf.pdf?0&_tag1=FEFC0CCFF-547FAF8DE0744312859D8314B38FDDB), (Erişim Tarihi, 07.08.2020).
- T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı 2019-2023 Stratejik Planı. (2019). <https://sanayi.gov.tr/plan-program-raporlar-ve-yayinlar/stratejik-planlar/mu1303012101>, (Erişim Tarihi, 07.08.2020).
- T.C. Tarım ve Orman Bakanlığı 2019-2023 Stratejik Planı. (2019). <https://www.tarimorman.gov.tr/SGB/Belgeler/stratejikplan.pdf>, (Erişim Tarihi, 07.08.2020).
- T.C. Ticaret Bakanlığı 2019-2023 Stratejik Planı. [https://ticaret.gov.tr/data/5b921d6513b87613646656ac/TICARET\\_BAKANLIGI\\_014\\_STRATEJIK\\_PLAN\\_WEB.pdf](https://ticaret.gov.tr/data/5b921d6513b87613646656ac/TICARET_BAKANLIGI_014_STRATEJIK_PLAN_WEB.pdf), (Erişim Tarihi, 07.08.2020).
- T.C. Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı 2019-2023 Stratejik Planı. <https://www.uab.gov.tr/uploads/pages/stratejik-yonetim/uab-2019-2023-stratejik-plani-16-10-2019.pdf>, (Erişim Tarihi, 07.08.2020).
- TDK (2021). *Türk Dil Kurumu güncel Türkçe sözlük*. <https://sozluk.gov.tr>, (Erişim Tarihi, 24.01.2021).
- Ülgen, H. & Mirze, K. (2014). *İşletmelerde stratejik yönetim* (7. baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Yücel, Y. B., Yücel, İ. & Alar, G. (2019). Stratejik yönetimde vizyon ve misyonun yeri ve önemi: Bist100, İso500 ve Kobi örneği. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 6(12), 177-193. Retrieved from <https://dergi-park.org.tr/tr/pub/asead/issue/51619/669685>, (Erişim Tarihi, 18.09.2020).
- 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi. (2018). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/19.5.1.pdf>, (Erişim Tarihi, 16.06.2021).
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. (2003). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf>, (Erişim Tarihi, 08.02.2021).

# BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDA YENİ UYGULAMA: KİLİT DENETİM KONULARININ RAPORLANMASI VE BİST 100 ANALİZİ

(NEW PRACTICE IN INDEPENDENT AUDIT REPORTS: KEY AUDIT  
MATTERS REPORTING AND BIST 100 ANALYSIS)

Kaan Ramazan ÇAKALI\*

## ÖZ

Son yıllarda denetim raporlarının kullanıcılar açısından daha fazla bilgiler içermesi gerekliliği oluşmuştur. Bu çerçevede ülkemizde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 2017 yılında kilit denetim konularına ilişkin olarak 701 numaralı denetim standardı yayınlanmıştır. Kilit denetim konuları bağımsız denetçilerin en fazla önem verdikleri ve en çok çaba harcadıkları konulardır. Çalışma kapsamında 701 numaralı denetim standardı çerçevesinde BİST 100 endeksinde yer alan işletmelerin 2020 yılı sonu bağımsız denetim raporları incelenerek bildirilen kilit denetim konularının analizlerine yer verilmiştir. Sonuç olarak işletme başına ortalamada en fazla kilit denetim konusunun Elektrik, Gaz ve Buhar alt sektöründe faaliyet gösteren firmaların denetim raporlarında yer aldığı görülmüştür.

## ABSTRACT

In recent years, it has become necessary for audit reports to contain more information for users. In this context, in 2017, the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority published the auditing standard numbered 701 regarding key audit matters in our country. Key audit matters are the issues that the independent auditors attach most importance to and put the most effort into. Within the scope of the study, the independent audit reports of the enterprises included in the BIST 100 index within the framework of the audit standard numbered 701 were examined and analyses of the key audit matters were included. As a result, it has been observed that the most key audit matters on average per enterprise were included in the audit reports of companies operating in the Electricity, Gas and Steam sub-sector. The key audit matters

En fazla raporlanan kilit denetim konuları finansal araçlar, hasılatlar ve maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgilidir. Bununla birlikte dört büyük denetim firması haricindeki firmaların dört büyük denetim firmasına kıyasla daha fazla kilit denetim konusu raporladıkları belirlenmiştir. Ayrıca, ulaşılan sonuçlar uluslararası literatürde yapılan benzer çalışmalarla sektör, işletme sayısı, konu ve denetim firması bazlı karşılaştırılmış ve genel olarak farklı sonuçlara ulaşılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız Denetim Raporu, Kilit Denetim Konuları, BDS 701

**JEL Kodları:** M40, M41, M42

most frequently reported related to financial instruments, revenues and property, plant and equipment, and investment property. However, it was determined that firms other than big four audit firms reported more key audit matters compared to big four audit firms. In addition, the results obtained were compared with similar studies in the international literature on the basis of sector, number of enterprises, subject and audit firm, and generally different results were obtained.

**Keywords:** Independent Audit Report, Key Audit Matters, TSA 701

**JEL Classification:** M40, M41, M42

\* Dr., Teftiş Kurulu Başkanı, Türkiye Kalkınma ve Yatırım Bankası A.Ş. Teftiş Kurulu Başkanlığı, İstanbul, Orcid Id: 0000-0003-4186-2291, kaan.cakali@kalkinma.com.tr  
Yazı Gönderim Tarihi: 04.06.2021, Yazı Kabul Tarihi: 11.07.2021.

## 1. GİRİŞ

Bağımsız denetçiler, işletmelerde gerçekleştirdikleri denetim çalışmalarının neticesinde tespit ve görüşlerini içeren bir denetim raporu düzenlemektedirler. Bu raporlardaki temel amaç mali tabloların işletmenin gerçek finansal durumunu yansıtıp yansıtmadığının ve yürürlükteki yasal gerekliliklere uygunluğunun gözden geçirilmesidir. Denetim raporu hem işletmelerin mali tablolarının değerlendirilmesi hem de bu raporlara ihtiyacı olan tarafların işletme hakkında bağımsız bir kurum tarafından gerçekleştirilen çalışma sonuçlarından bilgi sahibi olabilmeleri açısından son derece önemlidir.

Son dönemlerde bağımsız denetim raporlarının, bu raporların kullanıcıları açısından daha fazla bilgi içermeleri gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu durumun bir sonucu olarak, bağımsız denetim raporlarına ilişkin son yıllarda hayatımıza giren en önemli yeniliklerin başında kilit denetim konularının denetçiler tarafından raporlanması gelmektedir. 2017 yılında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan 701 numaralı Bağımsız Denetim Standardı (BDS 701) ile “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporlarında Bildirilmesi” konusu yürürlüğe girmiştir.

BDS 701 kapsamında kilit denetim konularının belirlenmesi, belirlenen konuların bildirilmesi, konulara ilişkin olarak işletmelerin üst yönetiminden sorumlu olan taraflarla iletişim kurulması ve bu konulara yönelik bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilmesi gereken belgelendirme süreçlerinin nasıl olması gerektiğine yönelik açıklama ve yükümlülükler yer verilmektedir.

Çalışmanın temel amacı, BİST 100 şirketleri özelinde BDS 701 gerekliliklerinin incelenmesi olarak belirlenmiştir. Çalışmada ilk etapta konuyla ilgili ulusal ve uluslararası literatürün incelenmesine yer verilmiştir. Sonrasında bağımsız denetim, kilit denetim konuları ve denetçi görüşü kavramları açıklanmıştır. Çalışmanın araştırma kısmında ise endekste yer alan şirketlerin 2020 yılsonu bağımsız denetim raporları incelenmiş ve ulaşılan sonuçlar kilit denetim konuları, sektör, bağımsız denetim firması ve raporlarda yer alan görüş türleri özelinde analiz edilmiştir. Ayrıca, çalış-

ma sonuçları uluslararası literatürde yer alan benzer çalışmaların sonuçları ile mukayese edilmiş, benzer ve farklı yönleri ortaya konulmaya çalışılmıştır.

## 2. LİTERATÜR TARAMASI

Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularına ilişkin olarak literatürde yer alan çalışmalara aşağıda yer verilmektedir. Kilit denetim konularına yer verilmesi hususu 01.01.2017 ve sonrası hesap dönemleri için geçerli bir gereklilik olduğundan, bu konuda yapılan akademik çalışmalar gerek ulusal gerekse uluslararası literatürde son derece sınırlıdır.

### 2.1. Ulusal Literatür Taraması

BİST 100 endeksindeki 96 şirketin 2017 yılına ilişkin bağımsız denetim raporlarını incelemek suretiyle raporlanan kilit denetim konularının içerik ve dağılımlarına yönelik bir analiz çalışması gerçekleştirilmiştir. Çalışmada, toplam 211 adet kilit denetim konusunun raporlandığı, işletme başına ortalama kilit denetim konusu sayısının 2,2 olduğu, bunların %13’ünün hasılatın muhasebeleştirilmesi ve %8’inin ise şerefiye/sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü testleri ile ilgili olduğu bulgularına ulaşılmıştır (Kavut & Güngör, 2018).

BİST imalat sektöründe faaliyet gösteren firmaların 2017 yılı bağımsız denetim raporları üzerinden kilit denetim konularına yönelik bir araştırma yapılmıştır. Çalışma neticesinde bağımsız denetim raporlarının %95,5’inde kilit denetim konularının raporlandığı, en yüksek sayıda raporlanan kilit denetim konusunun hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgili olduğu ve en yüksek sayıda kilit denetim konusu raporlanan alt sektörün ise metal eşya, makine ve gereç yapım olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır (Ertan & Kızık, 2019).

BİST 100 endeksinde yer alan sigorta şirketlerinin 2017 ve 2018 yıllarına ilişkin bağımsız denetim raporlarını incelemek suretiyle kilit denetim konularına yönelik bir içerik analizi çalışması gerçekleştirilmiştir. Çalışma sonucunda sigorta şirketlerinin bağımsız denetim raporlarında yer verilen kilit denetim konularının sektöre özel konuları içerdiği ve BDS 701 kap-

samına uygun olduğu tespit edilmiştir (İşseveroğlu, 2019).

Kilit denetim konularının önemine, bu konuların ilgili standartlar çerçevesinde belirlenme yöntemlerine ve bağımsız denetçilerin raporlarında vurgulamaları gereken konular ile bu konuların etkilerine değinen bir çalışma yapılmıştır. Çalışmada, kilit denetim konularının olası etkileri; bağımsız denetçilerin daha fazla analiz yapmaya ihtiyaç duymaları, raporların daha şeffaf hale gelmesi, raporların daha fazla sorgulanması ve bağımsız denetçilere ilave iş yükü yaratması olarak sıralanmıştır (Kocamış & Yıldırım, 2019).

Halka açık işletmelerin 2017 ve 2018 yılı bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuları analiz edilmiştir. Çalışmada kilit denetim konularına yönelik olarak denetim raporlarında benzer konulara yer verildiği ve konuların açıklanması esnasında genel ifadelerden faydalandığı tespit edilmiştir. Ayrıca, kilit denetim konularına yönelik olarak raporlarda işletmelere özel açıklamalara yer verilmesi suretiyle önümüzdeki dönemlerde raporların daha etkin hale gelebileceği kanaatine varılmıştır (Taş v.dğr., 2019).

Kilit denetim konularının bağımsız denetçiler üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Mülakat yöntemi kullanılarak gerçekleştirilen çalışma neticesinde, kilit denetim konularının raporlanması uygulamasının bağımsız denetçilere ilave yük getirmeyeceği ve şeffaflık ve güvenilirliğin artmasına katkıda bulunacağı sonucuna varılmıştır (Teraman & Çelik, 2019).

BİST 30, BİST 50 ve BİST 100 endekslerinde yer alan ve finans sektöründe faaliyet gösteren kurumlar üzerine bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Çalışmada, bu firmaların bağımsız denetim raporlarının içeriği incelenmiş, kilit denetim konuları ile denetime ilişkin hususlar arasındaki bağlantı araştırılmıştır. Araştırmada, kilit denetim konuları ile bağımsız denetim şirketi ve denetim görüşü arasında bir ilişki tespit edilmemiştir (Arzova & Şahin, 2020).

Kilit denetim konularının bibliyometrik analizine ilişkin bir çalışma gerçekleştirilmiştir. Çalışmada “beklenti boşluğu” ana odak noktası olarak belirlenmiş; bununla birlikte bir sonraki dönem için belirlenen temel kavram “denetlenen firma özellikleri” olarak tespit edilmiştir (Aytaç & Gençoğlu, 2020).

İşletmelerin mali tablolarındaki hile ihtimalinin kilit denetim konularına olan etkisi araştırılmıştır. BİST 100’de işlem gören işletmeler üzerinde yapılan çalışmada, mali tablolarında hile ihtimali daha yüksek olan işletmelerin, açıkladıkları kilit denetim konusu sayılarında farklılıklar bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca, kilit denetim konusunun sayı ve içerik takibinin denetim kalitesini yükselteceği kanaatine varılmıştır (Erdem, 2020).

BİST’te işlem gören şirketlerin 2018 yılı bağımsız denetim raporlarının incelenmesi suretiyle kilit denetim konularına yönelik bir araştırma yapılmıştır. Çalışmada 365 adet denetim raporunun incelenmesi neticesinde; toplam 707 adet kilit denetim konusunun (ortalama 1,94 adet) raporlandığı, raporlanan kilit denetim konularının denetçi görüşü ve sektörler bazında farklılaştığı ve dört büyük denetim firması ile diğer denetim firmaları arasında raporlanan kilit denetim konusu sayıları açısından anlamlı farklılıklar bulunduğu sonuçlarına ulaşılmıştır (Karapınar & Dölen, 2020).

Bağımsız denetçi cinsiyetinin kilit denetim konularının okunabilirliği üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Bu amaçla telekomünikasyon, bankacılık ve imalat sektörlerinde yer alan kurumların 2018 yılı bağımsız denetim raporları incelenmiş ve kilit denetim konularının okunabilirlik endeksi kapsamında değerlendirilmesi yapılmıştır. Çalışmanın neticesinde, bankacılık sektörüne ilişkin raporlanan kilit denetim konularının okunabilirliğinin telekomünikasyon ve imalat sektörlerine kıyasla daha zor olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca, aynı şekilde kadın bağımsız denetçiler tarafından raporlanan kilit denetim konularının da okunabilirliğinin daha zor olduğu tespit edilmiştir (Keskin v.dğr., 2020).

BİST’te işlem gören imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetim raporları üzerinden bir analiz çalışması gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmada, bahse konu firmaların mali tabloları üzerinden yola çıkılarak kilit denetim konularına etki eden faktörler araştırılmıştır. Çalışma neticesinde, denetim görüşü ile kilit denetim konuları arasında istatistiksel olarak anlamsız ilişki bulunduğu sonucuna varılmıştır (Özcan, 2021).



Kilit denetim konuları açısından BİST 30 ve Dow Jones 30 endekslerindeki işletmelerin bağımsız denetim raporlarını incelemek suretiyle bir karşılaştırma çalışması gerçekleştirilmiştir. Araştırma neticesinde yapılan kıyaslamada, ülkemizde ABD'ye kıyasla daha fazla kilit denetim konusunun raporlandığı, kilit denetim konularına ilişkin açıklamaların daha uzun olduğu ve ülkemiz uygulaması ile ABD uygulaması arasında kategorik farkların mevcut olduğu sonucuna varılmıştır (Sariso, 2021).

## 2.2. Uluslararası Literatür Taraması

Hollanda'da faaliyet gösteren işletmelerin yönetim raporları, bağımsız denetim raporları ve mali tabloları analiz edilmiştir. Çalışmada, kilit denetim konularının ağırlıklı olarak yönetim raporlarında belirtilen muhasebe politikaları ve tahminleriyle örtüştüğü ancak örneklemin %10'luk kısmı için yönetici raporlarında ortaya çıkan risklerin bağımsız denetim raporunda kilit denetim konuları olarak belirtildiği tespit edilmiştir. Ayrıca, denetçilerin kilit denetim konuları olarak özellikle bilanço kalemlerine odaklandığı sonucuna varılmıştır (Brouwer, v.dğr., 2016).

Çinde faaliyet gösteren 84 işletmenin bağımsız denetim raporları üzerinden kilit denetim konularına yönelik bir inceleme gerçekleştirilmiştir. Çalışmada, bağımsız denetçiler tarafından ek bilgiler verilmesinin sembolik bir değeri olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca, 84 işletme için toplam 191 adet kilit denetim konusu raporlandığı, raporlanan ortalama kilit denetim konusu sayısının 2,3 adet olduğu, kilit denetim konularının %52,9'unun varlıklarda değer düşüklüğü, %13,6'sının hasılat, %8,9'unun ise gerçeğe uygun değer ölçümü ile ilgili olduğu tespit edilmiştir (Li, 2017).

Norveç'te faaliyet gösteren beş büyük denetim firmasının bağımsız denetim raporları üzerinden firmalar arasındaki raporlama farklılıklarını tespit etmeyi amaçlayan bir çalışma yapılmıştır. Çalışmada, ortalama en fazla kilit denetim konusunun 2,75 adetle KPMG tarafından raporlandığı, en az kilit denetim konusunun ise 1,59 adetle Ernst & Young tarafından raporlandığı belirlenmiştir. Deloitte tarafından ortalama 2,63, PWC tarafından 2,03, BDO tarafından ise

2,38 adet kilit denetim konusu bildirilmiştir. Rapor başına kilit denetim konusu sayılarının ise 0-5 adet arasında değiştiği tespit edilmiştir. Bununla birlikte en fazla sayıda raporlanan kilit denetim konuları varlıklarda değer düşüklüğü, şerhliye değer düşüklüğü ve hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgilidir (Vik & Walter, 2017).

9 ülkede (Brezilya, Kıbrıs, Kenya, Nijerya, Oman, Romanya, Güney Afrika, Birleşik Arap Emirlikleri ve Zimbabve) gerçekleştirilen bağımsız denetim çalışmalarına ilişkin 560 bağımsız denetim raporunun incelenmesi suretiyle bir araştırma yapılmıştır. Bu araştırma sonucunda, toplam 1.621 adet kilit denetim konusunun raporlandığı, rapor başına ortalama kilit denetim konusu sayısının 2,36 olduğu, bunların %10'unun varlıklarda değer düşüklüğü, %6,3'ünün hasılat, %5,9'unun ise şüpheli alacak karşılıkları ile ilgili olduğu tespit edilmiştir. En fazla kilit denetim konusu raporlanan ilk üç sektör telekomünikasyon, metal & madencilik ve sigorta; en az sayıda raporlananlar ise sanayi, bilgi teknolojileri ve iş hizmetleri sektörleri olarak öne çıkmaktadır. Sektör ortalamaları 1,9 ile 3,9 adet arasında değişmektedir (Association of Chartered Certified Accountants [ACCA], 2018).

Avrupa ülkelerinde bağımsız denetçilerin raporladığı kilit denetim konularının sayısı ve bu sayıyı etkileyen faktörler analiz edilmiştir. Araştırmada, daha fazla iş segmentinin ve daha kesin muhasebe standartlarının daha fazla kilit denetim konusu raporlamasına yol açtığı, denetim ücreti ile açıklanan kilit konusu arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu ve bankalar özelinde açıklanan kilit denetim konusu sayısının diğer işletmelere kıyasla daha düşük olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Pinto & Morais, 2018).

Piyasa değeri 10 milyon AUD'nin altında olan ve Avustralya borsasında işlem gören 362 işletmenin bağımsız denetim raporları analiz edilmiştir. Borsada işlem gören daha küçük ölçekli işletmeler için kilit denetim konusu raporlamalarının değerli olduğu ve bu değerlerin raporlamaların daha şeffaf olmasıyla birlikte daha da artacağı sonucuna varılmıştır. Ayrıca, yapılan analizlerde bağımsız denetim raporlarında ortalama 1,5 adet kilit denetim konusu raporlandığı, kilit denetim konusu sayılarının 0-5 adet aralığında olduğu, raporların %8,5'inde kilit denetim konusu

bulunmadığı, en öne çıkan kilit denetim konularının varlıkların değerlendirilmesi, şerefiye ve maddi olmayan duran varlıklar, satın almalar ve elden çıkarmalar, hasılat, yükümlülükler ve karşılıklar ile ilgili olduğu belirlenmiştir (Pries & Scott, 2018).

Hırvatistan borsasında faaliyet gösteren kamu kurumlarının 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin bağımsız denetim raporlarından hareketle kilit denetim konuları araştırılmıştır. Toplam 236 adet bağımsız denetim raporunun incelenmesi neticesinde, raporların %88,1'inde kilit denetim konularının yer aldığı, toplam 353 adet kilit denetim konusunun raporlandığı, rapor başına ortalama kilit denetim konusu sayısının ise 1,5 adet olduğu belirlenmiştir. Ayrıca, dört büyük denetim firması tarafından ortalama 1,7 adet kilit denetim konusu raporlandığı, bu sayının diğer denetim firmaları için ortalama 1,1 adet olarak belirtildiği, en fazla kilit denetim konusunun ise PWC tarafından raporlandığı (ortalama 1,9 adet) tespit edilmiştir. Bununla birlikte en yüksek sayıda raporlanan kilit denetim konularının hasılat (%20), varlıklarda değer düşüklüğü (%18,6) ve değerlendirme (%18,6) ile ilgili olduğu sonucuna varılmıştır (Tusek & Jezovita, 2018).

Sao Paulo Menkul Kıymetler, Emtialar ve Vadeli İşlemler Borsası'nda işlem gören 447 işletmenin bağımsız denetim raporları ve mali tabloları üzerinden bir çalışma gerçekleştirilmiştir. Araştırmada, açıklanan kilit denetim konusu sayısı ile denetim firmasının dört büyük firmadan biri olması ve işletmelerin faaliyetlerinin karmaşıklığı arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu saptanmıştır. Bu işletmeler için ortalama 2,4 adet kilit denetim konusu raporlandığı, kilit denetim konusu sayılarının rapor başına 0-8 adet arasında değişiklik gösterdiği, dört büyük denetim firmasının ortalama 2,61 adet kilit denetim konusu raporladığı, bu sayının diğer denetim firmaları için ise 1,95 adet olduğu tespit edilmiştir (Ferreira & Morais, 2019).

15 bankanın 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin bağımsız denetim raporları analiz edilmiştir. Çalışmada, denetim ücretleri ile kilit denetim konularının açıklanması arasında anlamlı ve pozitif bir ilişkinin mevcut olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, firma büyüklüğü ile açıklanan kilit denetim konuları arasında ise anlamlı olmayan pozitif bir ilişkinin var olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Nihai olarak, denetim ücretlerinin kilit

denetim konularının açıklanmasında önemli belirleyicilerden birisi olduğu sonucuna varılmıştır (Oghuvwu & Orakwue, 2019).

Kilit denetim konularının Malezya'da ilk yıl uygulamalarına yönelik bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmada, bağımsız denetçiler tarafından işletme bazında raporlanan kilit denetim konularının sayılarının 0-6 adet arasında değişkenlik gösterdiği, raporların %1'inde kilit denetim konusu yer almadığı, ortalama 2,1 adet kilit denetim konusunun raporlandığı, en fazla sayıda raporlanan ilk üç kilit denetim konusunun hasılat (%8), alacakların değer düşüklüğü (%7) ve şerefiye değer düşüklüğü (%6,8) ile ilgili olduğu belirlenmiştir (Sahyda, 2019).

Müşteri ve denetçi özelliklerinin İngiltere'deki şirketlerin kilit denetim konularının türü ve boyutu üzerindeki etkileri analiz edilmiştir. Çalışmada, Deloitte, Ernst & Young ve KPMG'nin PWC'den daha az kilit denetim konusu bildirdiği sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmada ayrıca, müşteri ve denetçi özelliklerinin raporlanan kilit denetim konusu sayısı ve türünü belirlediği tespit edilmiştir (Sierra-Garcia, v.dğr., 2019).

Bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının sayıları ve konularına göre dağılımı analiz edilmiştir. Bu amaçla örneklem olarak seçilen 58 adet ABD şirketinin 30 Haziran 2019 tarihli bağımsız denetim raporları gözden geçirilmiştir. Çalışma neticesinde, işletmeler için 1-4 adet arası kilit denetim konusu raporlandığı, raporlanan ortalama kilit denetim konusu sayısının 1,74 olduğu, toplam raporlanan kilit denetim konularının %48'inin hasılatın muhasebeleştirilmesi ve maddi olmayan varlıkların değerlendirilmesi ve değer düşüklüğü konularıyla ilgili olduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte en az kilit denetim konusunun 1,25 ortalama ile PWC, en fazla kilit denetim konusunun ise 2,5 ortalama ile Ernst & Young tarafından raporlandığı belirlenmiştir. KPMG'nin ortalaması 1,69, Deloitte'nin ortalaması ise 1,58 olarak tespit edilmiştir. Ayrıca dört büyük denetim firmasının diğer denetim firmalarına göre ortalama daha fazla kilit denetim konusu raporladığı sonucuna ulaşılmıştır (Hollie, 2020).

Kilit denetim konularının finansal bilgi kalitesi üzerindeki etkilerini ve bağımsız denetçiler açısından

değerini analiz etmek amacıyla Lübnanlı bağımsız denetçiler üzerinde bir anket çalışması uygulanmıştır. Çalışma sonucunda, kilit denetim konularının bilgi asimetrisini azaltabileceği, denetim raporlarına değer kattığı, muhasebe sistemine olan güveni sağlayıp beklenti boşluğunu azaltabileceği sonuçlarına ulaşılmıştır. Ayrıca, kilit denetim konularının denetlenen taraflar açısından denetlenen işletme hakkındaki anlayışın gelişmesine katkıda bulunduğu ve finansal tablolara yönelik güven ortamını sağladığı kanaatine varılmıştır (Matta & Feghali, 2020).

### 3. BAĞIMSIZ DENETİM

Bağımsız denetim, bir kuruluşun mali tablolarının bağımsız yasal yetkili denetçiler tarafından incelenmesidir. Bağımsız denetimin temel fonksiyonu, finansal tablolar hakkında bir görüş sağlamaktır (Josheski & Jovanova, 2012). Bağımsız denetim faaliyeti, yürürlükteki mevzuata göre periyodik olarak gerçekleştirilmesi zorunlu olan, belirli amaçlarla üçüncü bir kişi tarafından kuruluşun mali tablolarının bağımsız ve sistematik olarak incelenmesini ifade eder (Nasta & Ladar, 2015).

Bağımsız denetimin temel amacı, finansal tabloların belirli bir tarihte denetim konusu işletmenin finansal durumunu objektif olarak yansıtıp yansıtmadığına, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunda meydana gelen değişiklikleri belirli muhasebe standartları veya düzenlemelerine uygun olarak sunup sunmadığına dair bir görüş vermektir. Diğer bir deyişle, bağımsız denetim, işletmelerin genel durumunun bağımsız bir değerlendirmesini sağlar. Bağımsız denetimin uygun şekilde gerçekleştirilmesi, hissedarlara, yatırımcılara ve bağımsız denetim raporlarından faydalanan ilgili taraflara güven sağlamaktadır (Josheski & Jovanova, 2012).

Bağımsız denetim fonksiyonu iç denetimle kıyaslandığında aşağıda belirtilen hususlar öne çıkmaktadır:

- İç denetim, şirket içindeki bir birim tarafından gerçekleştirilen, işletmenin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin sağlıklı çalışıp çalışmadığına yönelik makul güvence vermeyi amaçlayan sürekli bir güvence ve danışmanlık faaliyettir.

Buna karşın, bağımsız denetim ise yıllık mali tabloları analiz eden ve bunlar hakkında görüş bildiren bağımsız bir üçüncü tarafça gerçekleştirilen bir çalışmadır.

- İç denetim, belirli sektörler hariç gönüllü bir faaliyet iken bağımsız denetim zorunlu bir faaliyettir.
- İç denetim çalışmaları neticesinde düzenlenen raporlar işletmenin yönetim kurulu ve üst yönetimine iletilir. Bağımsız denetim raporları ise yönetim kurulu ve üst yönetim haricinde paydaşlar, alacaklılar, devlet vb. taraflara da iletilmektedir.
- İç denetim, sürekli yapılan bir faaliyettir. Bağımsız denetim çalışması ise mali tabloların zamanlarına göre gerçekleştirilir.
- İç denetimin temel rolü işletme içerisindeki risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin gözden geçirilmesi ve bu süreçlere yönelik iyileştirme önerilerinde bulunulmasıdır. Bağımsız denetim ise işletmenin mali verilerinin kurumun gerçek finansal durumunu yansıtır yansıtmadığını değerlendirmektedir.
- İç denetimin hedefleri işletme yönetimi tarafından verilmekte iken bağımsız denetim, hedefleri açısından yasal mevzuata tabidir.
- İç denetçiler aynı zamanda işletmenin çalışanlarıdır. Bağımsız denetçiler ise kurum tarafından istihdam edilemezler (Nasta & Ladar, 2015).

Bağımsız denetim çalışmaları bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilir. Bağımsız denetçiler, müşterilerin mali tablolarını gözden geçirmek veya üzerinde anlaşmaya varılan diğer değerlendirmeleri yapmak amacıyla bir bağımsız denetim şirketi tarafından istihdam edilen çalışanlardır (Josheski & Jovanova, 2012).

### 4. KİLİT DENETİM KONULARI

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 2017 yılında “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” isimli 701 numaralı standart yayınlanmıştır. Bu standardın yayınlanması ile “kilit denetim konusu” kavramı ve nasıl uygulanacağı hususunun açıklaması gerçekleştirilmiştir. İlgili standart çerçevesinde, borsaya

kote işletmeler için yürürlük tarihi 01.01.2017 tarihi ve sonrası; yeni Türk Ticaret Kanunu kapsamında gerçekleştirilen denetim çalışmaları için yürürlük tarihi ise 01.01.2018 tarihi ve sonrasındaki hesap dönemleri olarak belirtilmiştir (BDS, 701).

Kilit denetim konuları, mevcut dönemde gerçekleştirilen denetim çalışmalarında denetçilerin profesyonel değerlendirmeleri kapsamında en fazla önem atfettikleri konular olarak tanımlanabilir. Bu konular, denetlenen işletmelerin üst yönetim kadrolarına bağımsız denetçi tarafından iletilen hususlar içerisinde seçilmektedir. Kilit denetim konuları, bağımsız denetçinin çalışmalarını gerçekleştirdiği esnada daha fazla dikkat edilmesi gereken hususları belirlemesi suretiyle tespit edilir. Kilit denetim konuları, mevcut denetim dönemine ait mali tabloların denetimine yöneliktir. Denetçilerin önceki dönemlerde bildirilen kilit denetim konularını güncelleme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Buna karşın, denetçilerin karar vermeleri durumunda önceki dönemlerde kilit denetim konusu olarak belirlenen hususların mevcut dönemki denetimde kilit denetim konusu olup olmayacağı hususu denetçiler tarafından değerlendirilebilir. Bununla birlikte BDS 705 çerçevesinde bağımsız denetçi tarafından olumlu görüş haricinde farklı görüş verilmesine sebebiyet veren hususlar ile denetim konusu işletmenin sürekliliğini devam ettirmesini önemli ölçüde şüphe doğurabilecek konular doğaları gereği bu kapsama girmektedirler (BDS, 701).

Bu standardın uygulanmasındaki ana hedefler gerçekleştirilen bağımsız denetim çalışmalarında daha fazla şeffaflık sağlanması ve raporun değerinin artırılmasına katkıda bulunulması olarak sıralanabilir. Kilit denetim konularına raporlarda yer verilmesi suretiyle, denetimi gerçekleştirilen döneme ilişkin olarak mali tablolarda en önemli konuların anlaşılması sağlanacak ve raporlardan faydalanan ilgili taraflara daha fazla bilgi verilecektir. Ayrıca, bağımsız denetçiler ile denetlenen işletmelerin üst yönetimleri arasındaki iletişimin artmasına katkıda bulunulacak ve işletmenin yönetim kadrolarının raporda belirtilen mali tablo açıklamalarına daha fazla dikkat göstermeleri sağlanacaktır (BDS, 701).

Bağımsız denetçiler, kilit denetim konularını belirlerken aşağıda belirtilen temel hususları dikkate alırlar:

- İlgili standart çerçevesinde önemli hata riskinin daha yüksek olduğu düşünülen veya risk seviyesi ciddi olarak değerlendirilen hususlar,
- Denetim konusu işletmenin yönetiminin önemli kararlarını kapsayan mali tablo bölümlerine yönelik önemli bağımsız denetçi kararları,
- İşletmede denetim döneminde meydana gelen önemli hususların bağımsız denetim çalışmasına olası etkileri (BDS, 701).

Kilit denetim konularına bağımsız denetim raporu içerisinde ayrı bir başlık altında yer verilmelidir. İlgili bölümde, bağımsız denetçi tarafından bu kapsamda belirtilmesi uygun görülen konulara ve bu konulara ilişkin detaylı açıklamalara yer verilmesi gerekir. Bağımsız denetçi tarafından ilgili bölüm altında belirtilen konuların bu kapsamda değerlendirilme nedenleri ve bu konuların nasıl araştırıldığı hususları da açıklanmalıdır (BDS, 701).

Bağımsız denetçi tarafından bu kapsamda olduğu kanaatine varılan konular veya böyle bir denetim konusu olmadığına yönelik karar işletme yönetimine bildirilir. Ayrıca, denetçi tarafından kilit denetim konularına ilişkin olarak gerçekleştirilen inceleme çalışmalarının belgelendirilmesi esastır. Bağımsız denetçiler denetime yönelik olarak düzenleyecekleri çalışma kâğıtlarında BDS 701 çerçevesinde belirtilen konuların kilit denetim konusu olarak değerlendirilip değerlendirilmemesine yönelik kararlarına ve bu kararların ayrıntılı gerekçelerine yer vermelidir. Çalışma kâğıtlarının, konu hakkında bilgisi olmayan kıdemli bir denetim personeli tarafından incelendiğinde kendi mesleki muhakemesi ile aynı sonuçlara varabileceği şekilde düzenlenmesi önem arz etmektedir (BDS, 701).

## 5. DENETİM GÖRÜŞÜ

Denetim görüşü, yönetim tarafından hazırlanan mali tabloların işletmenin gerçek finansal durumunu gösterip göstermediğine yönelik olarak bağımsız denetçi görüşü olarak tanımlanabilir (Adriana, 2014). Bağımsız denetim görüşü oluşturulmasına yönelik hükümler 700 numaralı standart kapsamında düzenlenmiştir. İlgili standart çerçevesinde, bağımsız denetçilerin

temin ettikleri kanıtlardan yola çıkarak yapacakları değerlendirmeler neticesinde bir denetim görüşüne ulaşmaları ve bu görüşe raporlarında yer vermeleri gerekmektedir. Bağımsız denetçi, görüşünü oluştururken mali tabloların yürürlükteki muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği hususunu dikkate alır. Bağımsız denetçi raporunun ilk kısmında yer verilecek “Görüş” başlığı altında denetçinin görüşü belirtilir (BDS, 700).

Temel olarak dört tür denetim görüşünden bahsedilebilir. Olumlu görüş, işletmenin mali tablolarının tüm önemli yönleriyle yürürlükteki muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlendiğine yönelik verilen görüştür. Bağımsız denetçi, temin ettiği denetim kanıtlarını değerlendirmesi sonucunda işletmenin mali tablolarının önemli yanlışlıkları barındırdığına kanaat getirirse veya mali tabloların önemli yanlışlıkları barındırmadığı sonucuna ulaşabilmek için ihtiyacı olan gerekli denetim kanıtlarını işletmeden temin edemezse olumlu görüş haricinde farklı bir denetim görüşü de verebilir (BDS, 700).

Olumlu görüş haricindeki görüş türleri sınırlı olumlu görüş, olumsuz görüş ve görüş vermektan kaçınma olarak sıralanabilir. Sınırlı olumlu görüş, bağımsız denetçi tarafından iki durumda verilir. Bunlardan ilki denetçinin temin ettiği denetim kanıtları çerçevesinde hataların finansal tablolarda yaygın olmamasına karşın tek başına veya birlikte önemli olduğu sonucuna vardığı durumdur. İkincisi ise, bağımsız denetçinin yeterli denetim kanıtı temin edememesinin yanında tespit edilen hataların mali tablolar üzerinde önemli etkilere sebebiyet verebileceği fakat yaygın olmayacağı durumudur (BDS, 705).

Olumsuz görüş, bağımsız denetçilerin denetim kanıtlarını değerlendirmeleri neticesinde tespit ettikleri yanlışlıkların tek başına ve birlikte, işletmenin mali tablolarında önemli etkiye sebebiyet vereceği ve yaygın olduğu tespitine ulaşmaları sonucunda verilen görüştür (BDS, 705).

Görüş vermektan kaçınma durumu ise bağımsız denetçinin çalışmaları esnasında incelemelerini destekleyecek uygun ve yeterli denetim kanıtlarını temin edemediği ve belirlenemeyen hataların mali tablolar üzerinde oluşabilecek etkilerinin yaygın ve önemli

olabileceği sonucuna varmaları durumunda verecekleri görüştür (BDS, 705).

## 6. BAĞIMSIZ DENETİMDE KİLİT DENETİM KONULARINA İLİŞKİN BİST 100 ANALİZİ

### 6.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Çalışmanın amacı, BDS 701 numaralı denetim standardı çerçevesinde ülkemizde BİST 100 endeksinde yer alan işletmelerin bağımsız denetim raporlarının kilit denetim konuları açısından analiz edilmesidir. Araştırma kapsamını endekste yer alan ve farklı sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler oluşturmaktadır. Bu şirketlerin 2020 yılsonu bağımsız denetim raporları araştırmaya konu edilmiştir. Çalışmada, işletmelerin bağımsız denetim raporlarından hareketle, bildirilen kilit denetim konularının analizlerinin yapılması, farklılıkların ve benzerliklerin tespit edilmesi ve çalışma sonuçlarının uluslararası alanda yapılan çalışmalarla mukayese edilmesi hedeflenmiştir.

### 6.2. Araştırmanın Metodolojisi

Çalışmada, nitel analiz tekniklerinden olan içerik analizi yöntemine başvurulmuştur. BİST 100 endeksindeki 100 adet işletmenin bağımsız denetim raporları gözden geçirilmiş ve temel veriler temin edilerek analiz edilmiştir. Ayrıca uluslararası literatürde yer alan ve benzer kapsamda gerçekleştirilen çalışmalar araştırılmıştır.

Araştırmada, endekste yer alan tüm firmaların 2020 yılı sonu bağımsız denetim raporlarına ulaşılmıştır. Bu işletmelerin bağımsız denetim raporları Kamuyu Aydınlatma Platformu'nun (KAP) internet sitesi üzerinden temin edilmiştir. Çalışmada, herhangi bir sebeple kapsam dışında bırakılan bir firma bulunmamaktadır. Bağımsız denetim raporlarında yer alan toplam 210 adet kilit denetim konusu raporlaması analiz edilmiştir. Temin edilen verilerle kilit denetim konularının sektör ve alt sektör bazlı ayrımları yapılmış, firma sayısı bazlı dağılımları tespit edilmiş, konu bazlı dağılımları gerçekleştirilmiş ve dört büyük

denetim firması ile diğer denetim firmalarının raporladıkları kilit denetim konusu sayıları karşılaştırılmıştır. Çalışma sonuçları bu şekilde gruplandırılarak ulaşılabilen yurt dışı akademik çalışmalar ile karşılaştırılmış ve sonuçlar yorumlanmıştır.

### 6.3. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmanın en temel kısıtı, çalışma kapsamına sadece BİST 100 endeksinde faaliyet gösteren 100 adet işletmenin dâhil edilmesidir. Bu işletmeler haricinde bağımsız denetime tabi ve bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konusu raporlanan farklı endeks ve sektörlerde faaliyet gösteren farklı işletmeler de bulunmaktadır. Başka bir kısıt, çalışmada sadece 2020 yılsonu bağımsız denetim raporlarının kapsama alınması ve önceki yıllara ilişkin raporların kapsam dışında bırakılmasıdır. Bunun sonucu olarak bu çalışmadaki analizler tek bir takvim yılına ilişkin raporlar dikkate alınarak yapılmıştır.

Diğer bir kısıt kilit denetim konularının raporlanmasının 01.01.2017 ve sonrası hesap dönemleri için geçerli bir gereklilik olmasıdır. Bu sebeple uygulamaya yönelik olarak ulusal ve uluslararası literatürde sınırlı sayıda çalışma bulunmaktadır. Bununla birlikte, uluslararası literatürde yer alan çalışmaların tamamının kapsamı bu çalışmanın kapsamıyla örtüşmediğinden bir kısım akademik çalışmadan faydalanılamamıştır. Bunun yanı sıra konuyla ilgili uluslararası alanda yapılan tüm çalışmalara erişilemediğinden sadece ulaşılabilen çalışmalar karşılaştırma konusu yapılmıştır.

Uluslararası çalışmaların sınırlı sayıda olması, bunların yalnızca bir kısmının bu çalışma ile benzer kapsama sahip olması ve sadece erişilebilen akademik yayınların çalışma sonuçları ile mukayese edilmesi analiz sonuçlarının kısıtlı sayıda uluslararası literatürün incelenmesi suretiyle gerçekleştirilmesine sebep olmaktadır. Bu yüzden ülkeler arasındaki farklılıklar ortaya konulurken kısıtlı sayıda akademik çalışmadan faydalanılmıştır.

### 6.4. Araştırma Bulguları

BİST 100 endeksinde yer alan işletmelerin 2020 yılı bağımsız denetim raporlarının gözden geçirilmesi

neticesinde ulaşılan sonuçlara aşağıda yer verilmiştir.

#### 6.4.1. Sektör Bazlı Kilit Denetim Konusu Sayıları

Tablo 1, endekste faaliyet gösteren şirketlerin sektörler bazında sayısını, toplam ve ortalama kilit denetim konusu adetlerini göstermektedir. Endekste yer alan işletmeler için toplam 210 adet kilit denetim konusu raporlanmış olup, işletme başına ortalaması 2,1 adet olarak gerçekleşmiştir. Endekste tüm firmaların ortalamaları değerlendirildiğinde, 8 sektörün ortalama kilit denetim konusu sayısının genel ortalamasının üzerinde, 17 sektörün genel ortalamasının altında, 1 sektörün ise genel ortalamaya eşit olduğu belirlenmiştir.

Tablodan da görüleceği üzere, endeksteki işletmelerin %14'ünü holdingler ve yatırım şirketleri oluşturmaktadır. Bu işletmelerin toplam kilit denetim konusu sayısı 39, şirket başına ortalama sayısı ise 2,8 olarak hesaplanmıştır. Bu sektör, toplam kilit denetim konusu sayısında tüm sektörler arasında birinci sırada yer almasına karşın, ortalama dikkate alındığında üçüncü sıradadır.

Ortalama kilit denetim konusu sayısı incelendiğinde, en yüksek ortalamaya sahip sektörün 3,6 adet ile Elektrik, Gaz ve Su/ Elektrik, Gaz ve Buhar olduğu (İmalat/ Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın sektöründe 1 adet firma bulunduğundan sıralamada dikkate alınmamıştır) görülmektedir. Ancak, toplam kilit denetim konusu sayılarına bakıldığında bu sektör beşinci sırada yer almaktadır. Ortalama kilit denetim sayısında bu sektörü sırasıyla 3,5 adet ile Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme/ Haberleşme, 2,8 adet ile Mali Kuruluşlar/ Holdingler ve Yatırım Şirketleri, 2,5 adetle Teknoloji/ Bilişim ve 2,4 adetle Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller/ Perakende Ticaret sektörleri takip etmektedir. En düşük ortalama kilit denetim konusu sayısı irdelendiğinde ise 1 adet sektörde yer alan 1 adet firma için kilit denetim konusu raporlanmadığı, 7 adet sektörün ortalamasının ise 1 olduğu görülmektedir.

Tablo 1. Sektör Bazlı İşletme ve Kilit Denetim Konusu Sayıları.

| ANA SEKTÖR                                      | ALT SEKTÖR   | İŞLETME SAYISI | TOPLAM KİLİT DENETİM KONUSU SAYISI | ORTALAMA KİLİT DENETİM KONUSU SAYISI |
|---|--|----------------|------------------------------------|--------------------------------------|
| Mali Kuruluşlar                                 | Holdingle ve Yatırım Şirketleri                            | 14             | 39                                 | 2,8                                  |
|   | Bankalar   | 9              | 19                                 | 2,1                                  |
|   | Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları                           | 6              | 7                                  | 1,2                                  |
|   | Sigorta Şirketleri   | 1              | 2                                  | 2                                    |
|   | Aracı Kurumlar   | 1              | 1                                  | 1                                    |
|   | Finansal Kiralama ve Faktoring Şirketleri                  | 1              | 1                                  | 1                                    |
| İmalat  | Kimya, İlaç, Petrol, Lastik ve Plastik Ürünler             | 12             | 23                                 | 1,9                                  |
|   | Metal Eşya, Makine, Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları | 10             | 20                                 | 2                                    |
|   | Gıda, İçecek ve Tütün                                      | 7              | 12                                 | 1,7                                  |
|   | Taş ve Toprağa Dayalı                                      | 5              | 11                                 | 2,2                                  |
|   | Ana Metal Sanayi   | 5              | 8                                  | 1,6                                  |
|   | Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri                              | 2              | 4                                  | 2                                    |
|   | Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın                    | 1              | 4                                  | 4                                    |
| Madencilik ve Taş Ocakçılığı                    | Ham Petrol ve Doğalgaz Çıkartılması                        | 1              | 1                                  | 1                                    |
|   | Kömür ve Linyit Madenciliği                                | 1              | 1                                  | 1                                    |
|   | Metal Cevheri Madenciliği                                  | 1              | 1                                  | 1                                    |
| Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller | Perakende Ticaret  | 5              | 12                                 | 2,4                                  |
|   | Toptan Ticaret   | 2              | 2                                  | 1                                    |
| Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme               | Haberleşme   | 2              | 7                                  | 3,5                                  |
|   | Ulaştırma ve Depolama                                      | 2              | 4                                  | 2                                    |
| Eğitim, Sağlık, Spor ve Sosyal Hizmetler        | İnsan Sağlığı ve Sosyal Hizmetler                          | 1              | 2                                  | 2                                    |
|   | Spor Faaliyetleri, Eğlence ve Oyun Faaliyetleri            | 1              | -                                  | -                                    |
| Teknoloji Elektrik, Gaz ve Su                   | Bilişim  | 2              | 5                                  | 2,5                                  |
|   | Elektrik, Gaz ve Buhar                                     | 5              | 18                                 | 3,6                                  |
| Gayrimenkul Faaliyetleri                        | Gayrimenkul Faaliyetleri                                   | 1              | 3                                  | 3                                    |
| Teknoloji                                       | Savunma  | 1              | 2                                  | 2                                    |
| <b>TOPLAM</b>                                   |  | <b>100</b>     | <b>210</b>                         | <b>2,1</b>                           |

(Yazar tarafından işletmelerin 2020 yılı bağımsız denetim raporlarından faydalanılarak oluşturulmuştur.)

Çalışma sonuçlarımızın sektör bazlı raporlanan kilit denetim konusu sayıları açısından uluslararası literatür ile karşılaştırılması neticesinde ulaşılan sonuçlara aşağıda yer verilmektedir.

- Çin'de faaliyet gösteren işletmelere yönelik gerçekleştirilen araştırmada, raporlanan ortalama kilit denetim konusu sayısının 2,3 adet olduğu belirlenmiştir (Li, 2017).

Bu veri, çalışma sonuçlarımızla kıyaslandığında, ülkemizde ortalama Çin'de faaliyet gösteren işletmelere kıyasla daha düşük sayıda kilit denetim konusu raporlandığı görülmektedir.

- Brezilya, Kıbrıs, Kenya, Nijerya, Oman, Romanya, Güney Afrika, Birleşik Arap Emirlikleri ve Zimbabve ülkeleri özelinde yapılan çalışmada en fazla

kilit denetim konusu raporlanan ilk üç sektör telekomünikasyon, metal & madencilik ve sigorta; en az sayıda raporlananlar sanayi, bilgi teknolojileri ve iş hizmetleri sektörleri olarak tespit edilmiştir. Sektör ortalamalarının ise 1,9 ile 3,9 adet arasında değiştiği belirlenmiştir. Rapor başına ortalama kilit denetim konusu sayısı ise 2,36'dır (Association of Chartered Certified Accountants [ACCA], 2018).

Bu sonuçlar ile çalışma sonuçlarımız kıyaslandığında, BİST 100 endeksinde yer alan işletmelerde ortalama en fazla kilit denetim konusu raporlanan ilk üç sektör Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme/ Haberleşme, Mali Kuruluşlar/ Holdingler ve Yatırım Şirketleri ve Teknoloji/ Bilişim olarak öne çıkmaktadır. En az raporlanan sektörler bakımında ise 1 adet sektörde kilit denetim konusu raporlanmadığı, 7 adet sektörde ise ortalama 1'er adet raporlandığı görülmektedir. Raporlanan ortalama kilit denetim konusu sayısı ise 2,1 adettir. Bu açıardan değerlendirildiğinde, bahse konu 9 ülkede yapılan çalışma sonuçlarına kıyasla en fazla ve en az kilit denetim konusu raporlanan sektörlerin ülkemiz sonuçları ile farklılaştığı ve ülkemizde raporlanan ortalama kilit denetim konusu sayıları adı geçen 9 ülkeye kıyasla daha düşük seviyede belirlenmiştir.

- Avrupa ülkelerinde kilit denetim konularına yönelik yapılan çalışmada, daha fazla iş segmentinin daha fazla kilit denetim konusu raporlanmasına sebebiyet verdiği ve bankaların denetim raporlarında daha az kilit denetim konusu raporlandığı sonuçlarına ulaşılmıştır (Pinto & Morais, 2018).

Bu sonuçlar, çalışmamızın sonuçları ile mukayese edildiğinde, BİST 100 şirketleri için en fazla iş segmentinin bulunduğu sektör olduğu düşünülen holding ve yatırım şirketleri, kilit denetim sayısı ortalamasında üçüncü sırada ve genel ortalamasının üzerinde yer almaktadır. Bu açıdan bakıldığında, çalışmamızın sonuçlarının Avrupa ülkelerine yönelik olarak yapılan çalışma sonuçları ile paralellik gösterdiği düşünülmektedir. Konu bankalar açısından değerlendirildiğinde ise BİST 100'de yer alan 9 bankanın ortalama kilit denetim sayısı genel ortalama ile aynı olacak şekilde 2,1 adet olarak görülmektedir. Bu açıdan bakıldığında ise, bankalar özelinde raporlanan kilit denetim konusu sayılarının diğer sektörlerle kı-

yasla farklı olmadığı ve bu sonucun Avrupa ülkelerine yönelik yapılan çalışmanın sonuçlarından farklılaştığı belirlenmiştir.

- Avustralya borsasında işlem gören firmalara yönelik yapılan çalışmada, bağımsız denetim raporlarında yer alan ortalama kilit denetim konusu sayısı 1,5 adet olarak belirlenmiştir (Pries & Scott, 2018).

Bu veri, çalışma sonuçlarımız ile karşılaştırıldığında, ülkemizde Avustralya'ya kıyasla ortalama daha fazla sayıda kilit denetim konusu raporlandığı görülmektedir.

- Hırvatistan'da faaliyet gösteren ve inceleme kapsamına alınan kamu kurumları için ortalama 1,5 adet kilit denetim konusu bildirildiği tespit edilmiştir (Tusek & Jezovita, 2018).

Bu sayı, çalışmamızın sonuçları ile mukayese edildiğinde, ülkemizde Hırvatistan'da faaliyet gösteren kamu kurumlarına kıyasla ortalama daha fazla sayıda kilit denetim konusunun raporlandığı belirlenmiştir.

- Sao Paulo Menkul Kıymetler, Emtialar ve Vadeli İşlemler Borsası'nda işlem gören işletmelere ilişkin yapılan çalışmada, ortalama 2,4 adet kilit denetim konusu tespit edilmiştir (Ferreira & Morais, 2019).

Bu sonuçlar ile çalışma sonuçlarımız kıyaslandığında, ülkemizde ortalama daha düşük sayıda kilit denetim konusu raporlandığı sonucuna ulaşılmaktadır.

- Malezya'da faaliyet gösteren işletmelerin ilk yıl uygulama sonuçlarına bakıldığında, ortalama kilit denetim konusu sayılarının 2,1 adet seviyesinde olduğu anlaşılmaktadır (Sahyda, 2019).

Malezya'da faaliyet gösteren firmalara yönelik olarak elde edilen verinin, çalışmamız sonuçları ile birebir örtüştüğü görülmektedir.

- ABD şirketlerine yönelik yapılan çalışmada ise ortalama kilit denetim konusu sayısı 1,74 olarak belirlenmiştir (Hollie, 2020).

Bu veri ile çalışma sonucumuz kıyaslandığında, ülke-



mizde ABD'ye kıyasla ortalamada daha fazla sayıda kilit denetim konusu raporlandığı tespit edilmektedir.

Sonuç olarak, uluslararası literatürde yer alan çalışmalar sektör bazlı kilit denetim konularının sayıları açısından değerlendirildiğinde ülkemizde;

- Avustralya, Hırvatistan ve ABD'den daha yüksek sayıda,
- Brezilya, Çin ve Kıbrıs, Kenya, Nijerya, Oman, Romanya, Güney Afrika, Birleşik Arap Emirlikleri, Brezilya, Zimbabwe ortalamasından daha düşük sayıda,
- Malezya ile aynı sayıda

kilit denetim konusu raporlandığı sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca çalışma sonuçlarımızın;

- En fazla kilit denetim sayısı raporlanan sektörler açısından Kıbrıs, Kenya, Nijerya, Oman, Romanya, Güney Afrika, Birleşik Arap Emirlikleri, Brezilya, Zimbabwe ile farklılık gösterdiği,
- Bankalar özelinde raporlanan kilit denetim konularının diğer sektörlerle paralel olması sebebiyle bu açıdan Avrupa ülkeleri ile farklılaştığı,

- Daha fazla iş segmentinin daha fazla kilit denetim konusuna sebebiyet vermesi açısından ise Avrupa ülkeleriyle paralellik gösterdiği

tespit edilmiştir.

#### 6.4.2. İşletme Sayısı Bazlı Kilit Denetim Konusu Adetleri

Firmalar özelinde kilit denetim konusu sayıları incelendiğinde, toplam 5 ve üzeri adette kilit denetim konusu raporlanan 3 adet işletme olduğu belirlenmiştir. Bu şirketlerin tüm firmalar içerisindeki payı %1,5'dir. Bu işletmelerin 2'si Elektrik, Gaz ve Buhar, 1 adedi ise Holdingler ve Yatırım Şirketleri alt sektörlerinde faaliyet göstermektedir. En fazla firmanın raporunda bildirilen kilit denetim sayısı ise 2 olarak belirlenmiştir. 2 kilit denetim sayısı toplam 36 firma için raporlanmıştır. Bu sayı, %17,1'lik bir orana tekabül etmektedir. 2 ve daha az sayıda kilit denetim konusu raporlanan işletmelerin tüm işletmeler içerisindeki payı ise %33,3 olarak hesaplanmaktadır.

Kilit denetim konusu adetlerinin firma sayısı bazlı dağılımına Tablo 2'de yer verilmiştir.

Tablo 2. Kilit Denetim Konusu Adetlerinin Firma Sayısı Bazlı Dağılımı.

| KİLİT DENETİM KONUSU ADEDİ | İŞLETME SAYISI | YÜZDE       |
|----------------------------|----------------|-------------|
| 0                          | 1              | % 0,5       |
| 1                          | 33             | % 15,7      |
| 2                          | 36             | % 17,1      |
| 3                          | 19             | % 9,0       |
| 4                          | 8              | % 3,8       |
| 5                          | 2              | % 1,0       |
| 6                          | 1              | % 0,5       |
| <b>TOPLAM</b>              | <b>210</b>     | <b>%100</b> |

(Yazar tarafından işletmelerin 2020 yılı bağımsız denetim raporlarından faydalanılarak oluşturulmuştur.)

Çalışma sonuçlarımızın kilit denetim konusu adetlerinin firma sayısı bazlı dağılımı açısından uluslararası literatür ile karşılaştırılması neticesinde ulaşılan sonuçlara aşağıda yer verilmektedir.

- Norveç'te faaliyet gösteren işletmelere ilişkin yapılan araştırmada, işletme başına raporlanan kilit denetim konusu sayılarının 0-5 adet arasında değiştiği belirlenmiştir (Vik & Walter, 2017).

- Avustralya borsasında işlem gören şirketleri kapsamına alan çalışmada, bildirilen kilit denetim konusu sayılarının 0-5 adet aralığında olduğu ve raporların %8,5'inde kilit denetim konusu bulunmadığı tespit edilmiştir (Pries & Scott, 2018).
- Hırvatistan borsasında faaliyet gösteren firmalara yönelik yapılan incelemede, bağımsız denetim raporlarının %11,9'unda kilit denetim konularının yer almadığı belirlenmiştir (Tusek & Jezovita, 2018).
- Sao Paulo Menkul Kıymetler, Emtialar ve Vadeli İşlemler Borsası'nda işlem gören işletmelere yönelik olarak yapılan çalışmada, kilit denetim konusu sayılarının 0-8 adet aralığında değiştiği ifade edilmiştir (Ferreira & Morais, 2019).
- Malezya'da faaliyet gösteren işletmelerin ilk yıl uygulamalarına yönelik yapılan çalışmada, kilit denetim konusu sayılarının 0-6 adet arasında değişkenlik gösterdiği ve raporların %1'inde kilit denetim konusu bulunmadığı tespit edilmiştir (Sahyda, 2019).
- ABD firmalarına yönelik yapılan çalışmada ise raporlanan kilit denetim konusu sayılarının 1-4

adet arasında olduğu ve kilit denetim konusu bulunmayan denetim raporunun mevcut olmadığı sonucuna ulaşılmıştır (Hollie, 2020).

Sonuç olarak, uluslararası literatürde yer alan çalışmalar işletme bazlı kilit denetim konuları açısından incelendiğinde ülkemizde;

- Raporlanan kilit denetim konusu sayısı aralığının Norveç, Avustralya ve ABD'ye kıyasla daha geniş; Malezya'ya kıyasla ise daha dar olduğu,
- Raporlanmayan kilit denetim sayısı yüzdesinin Avustralya, Hırvatistan ve Malezya'ya kıyasla daha düşük; ABD'ye kıyasla ise az da olsa daha yüksek olduğu

sonucuna varılmıştır.

#### 6.4.3. Kilit Denetim Konularının Konu Bazlı Dağılımı

Bağımsız denetim raporları kapsamında yer verilen kilit denetim konularının konu bazlı gruplandırılmış dağılımı Tablo 3'de gösterilmektedir.

Tablo 3. Kilit Denetim Konularının Konu Bazlı Gruplandırılmış Dağılımı.

| KİLİT DENETİM KONUSU GRUBU                                | KİLİT DENETİM KONUSU SAYISI | YÜZDE       |
|---|-----------------------------|-------------|
| Finansal Araçlar  | 46                          | % 21,9      |
| Hasılatlar  | 36                          | % 17,1      |
| Maddi Duran Varlıklar ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller    | 26                          | % 12,4      |
| Varlıklarda Değer Düşüklüğü                               | 25                          | % 11,9      |
| Karşılıklar, Koşullu Yükümlülük ve Borçlar                | 14                          | % 6,7       |
| Stoklar   | 12                          | % 5,7       |
| Vergiler  | 10                          | % 4,8       |
| Çalışanlara Sağlanan Faydalar                             | 9                           | % 4,3       |
| Maddi Olmayan Duran Varlıklar                             | 6                           | % 2,9       |
| Kredi, Avans ve Alacakların Değer Düşüklüğü               | 6                           | % 2,9       |
| Konsolidasyon ve Birleşmeler                              | 5                           | % 2,4       |
| İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi ve Geri Kazanılabirliği | 2                           | % 1,0       |
| Diğer   | 13                          | % 6,2       |
| <b>TOPLAM</b>   | <b>210</b>                  | <b>%100</b> |

(Yazar tarafından işletmelerin 2020 yılı bağımsız denetim raporlarından faydalanılarak oluşturulmuştur.)

Tablo 3 incelendiğinde, kilit denetim konularının;

- %21,9'unun finansal araçlar (ticari alacaklar, ticari alacaklar değer düşüklüğü, ticari borçlar, nakit akış riskinden korunma muhasebesi, türev finansal araçlar, türev araçların ölçülmesi, vb.),
- %17,1'inin hasılatlar (hasılatların muhasebeleştirilmesi, kayda alınması, dönemselliği, finansal tablolara alınması, vb.),
- %12,4'ünün maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller (maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi, maddi duran varlıkların değerlendirilmesi, vb.),
- %11,9'unun varlıklarda değer düşüklüğü (maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü, sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü testleri, şerefiye ve sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğünün ölçülmesi, vb.),
- %6,7'sinin karşılıklar, koşullu yükümlülük ve borçlar (karşılıklar ve koşullu borçlar, dava karşılıkları, krediler ve kiralama işlemlerinden alacaklara ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen beklenen zarar karşılıkları, emekli sandığı yükümlülüklerine ilişkin karşılıklar vb.)

ile ilgili olduğu belirlenmiştir. İlk 5 kategoride yer alan kilit denetim konuları adetsel olarak tüm konuların %70'ini oluşturmaktadır.

Başka bir ifadeyle belirtmek gerekirse, belirtilen bu kilit denetim konuları önemli hata riski yüksek ve bağımsız denetçilerin denetim çalışmalarını gerçekleştirirken üzerinde daha fazla çaba harcadıkları alanlar olarak da nitelendirilebilecektir.

Çalışma sonuçlarımız, kilit denetim konularının konu bazlı dağılımı açısından uluslararası literatür ile karşılaştırıldığında ulaşılan sonuçlara aşağıda yer verilmektedir.

- Çin'de faaliyet gösteren işletmelerin kilit denetim konularının %52,9'unun varlıklarda değer düşüklüğü, %13,6'sının hasılat, %8,9'unun ise gerçeğe uygun değer ölçümü ile ilgili olduğu tespit edilmiştir (Li, 2017).
- Norveç'te faaliyet gösteren işletmelere yönelik ya-

pılan araştırmada, en fazla sayıda raporlanan kilit denetim konularının varlıklarda değer düşüklüğü, şerefiye değer düşüklüğü ve hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgili olduğu görülmüştür (Vik & Walter, 2017).

- Brezilya, Kıbrıs, Kenya, Nijerya, Oman, Romanya, Güney Afrika, Birleşik Arap Emirlikleri ve Zimbabve'de faaliyet gösteren firmalara yönelik yapılan çalışmada kilit denetim konularının %10'unun varlıklarda değer düşüklüğü, %6,3'ünün hasılat, %5,9'unun ise şüpheli alacak karşılıkları ile ilgili olduğu tespit edilmiştir (Association of Chartered Certified Accountants [ACCA], 2018).
- Avustralya'da yapılan araştırmada öne çıkan kilit denetim konularının, varlıkların değerlendirilmesi, şerefiye ve maddi olmayan duran varlıklar, satın almalar ve elden çıkarmalar, hasılat, yükümlülükler ve karşılıklar ile ilgili olduğu belirlenmiştir (Pries & Scott, 2018).
- Hırvatistan borsasında yer alan işletmeler için en yüksek sayıda raporlanan kilit denetim konularının, hasılat (%20), varlıklarda değer düşüklüğü (%18,6) ve değerlendirme (%18,6) ile ilgili olduğu sonucuna varılmıştır (Tusek & Jezovita, 2018).
- Malezya'da yer alan firmalara yönelik yapılan araştırmada en fazla raporlanan kilit denetim konuları, hasılat (%8), alacaklarda değer düşüklüğü (%7) ve şerefiye değer düşüklüğü (%6,8) olarak öne çıkmıştır (Sahyda, 2019).
- ABD şirketleri özelinde toplam raporlanan kilit denetim konularının %48'inin hasılatın muhasebeleştirilmesi ve maddi olmayan varlıkların değerlendirilmesi ve değer düşüklüğü konularıyla ilgili olduğu tespit edilmiştir (Hollie, 2020).

Sonuç olarak, uluslararası literatürde yer alan çalışmalar ile çalışma sonuçlarımız kilit denetim konularının konu bazlı dağılımı açısından karşılaştırıldığında;

- Ülkeler açısından bakıldığında en fazla raporlanan ilk 3 kilit denetim konusu açısından çalışma yapılan ülkeler arasında farklılıklar bulunduğu,
- Hasılat ile ilgili raporlanan kilit denetim konularının ülkemiz, Çin, Norveç, Brezilya, Kıbrıs, Kenya, Nijerya, Oman, Romanya, Güney Afrika, Birleşik

Arap Emirlikleri, Zimbabve, Avustralya, Hırvatistan, Malezya ve ABD'de ilk 3 sırada yer aldığı,

- Çalışma sonuçlarımıza göre ilk sırada yer alan finansal araçlarla ilgili kilit denetim konularının ise bahse konu ülkelerde en fazla raporlanan kilit denetim konuları arasında yer almadığı tespit edilmiştir.

#### 6.4.4. Kilit Denetim Konularının Denetim Firması Bazlı Dağılımı

Raporlanan kilit denetim konularının, denetim firmaları bazında toplam ve ortalama sayılarına tablo

4'de yer verilmektedir.

Tablo 4 incelendiğinde, toplam 210 kilit denetim konusunun 156 adedinin (%74,3) dört büyük denetim firması tarafından, 54 adedinin (%25,7) ise diğer denetim firmaları tarafından raporlandığı görülmektedir. Dört büyük denetim firması tarafından raporlanan ortalama kilit denetim konusu sayısı 2 iken, diğer denetim firmaları için bu sayı 2,7 olarak gerçekleşmektedir. Dört büyük denetim firmaları kendi aralarında karşılaştırıldığında ise ortalama en yüksek kilit denetim konusunun 2,6 adet ile KPMG, en düşüğünün ise 1,5 ile Deloitte tarafından raporlandığı görülmektedir.

Tablo 4. Kilit Denetim Konularının Denetim Firması Bazında Adetsel Dağılımı.

| DENETİM FİRMASI                                  | İŞLETME SAYISI | TOPLAM KİLİT DENETİM KONUSU SAYISI | YÜZDE        | ORTALAMA KİLİT DENETİM KONUSU SAYISI |
|--|----------------|------------------------------------|--------------|--------------------------------------|
| Dört Büyük Denetim Firması                       | 80             | 156                                | % 74,3       | 2                                    |
| <i>PWC</i>                                       | 28             | 55                                 | % 26,2       | 2                                    |
| <i>Ernst &amp; Young</i>                         | 24             | 46                                 | % 21,9       | 1,9                                  |
| <i>KPMG</i>                                      | 13             | 34                                 | % 16,2       | 2,6                                  |
| <i>Deloitte</i>                                  | 15             | 21                                 | % 10,0       | 1,5                                  |
| Dört Büyük Denetim Firması Harici Diğer Firmalar | 20             | 54                                 | % 25,7       | 2,7                                  |
| <b>TOPLAM</b>                                    | <b>100</b>     | <b>210</b>                         | <b>% 100</b> | <b>2,1</b>                           |

(Yazar tarafından işletmelerin 2020 yılı bağımsız denetim raporlarından faydalanılarak oluşturulmuştur.)

Çalışma sonuçlarımız, kilit denetim konularının denetim firmaları bazında dağılımı açısından uluslararası literatür ile karşılaştırıldığında ulaşılan sonuçlar aşağıda yer almaktadır.

- Norveç'te en fazla kilit denetim konusu ortalama 2,75 adetle KPMG tarafından raporlanmıştır. KPMG'yi sırasıyla 2,63 adetle Deloitte, 2,38 adetle BDO, 2,03 adetle PWC ve 1,59 adetle Ernst & Young firmaları izlemektedir (Vik & Walter, 2017).
- Hırvatistan'da dört büyük denetim firması tarafından ortalama 1,7 adet, diğer denetim firmaları tarafından ise ortalama 1,1 adet kilit denetim konusu raporlanmıştır. En fazla kilit denetim konusu

ise ortalama 1,9 adetle PWC tarafından raporlanmıştır (Tusek & Jezovita, 2018).

- Brezilya'da yapılan çalışmada, dört büyük denetim firmasının ortalama 2,61 adet kilit denetim konusu bildiği, diğer firmalar için ise bu sayının 1,95 adet olduğu belirlenmiştir (Ferreira & Morais, 2019).
- İngiltere'de faaliyet gösteren işletmelere yönelik yapılan çalışmada, en fazla kilit denetim konusunun PWC tarafından raporlandığı sonucuna varılmıştır (Sierra-Garcia, v.dğr., 2019).
- ABD şirketlerine yönelik yapılan çalışmada ise raporlanan ortalama kilit denetim konusu sayıla-

rı açısından bağımsız denetim firmalarının sıralaması Ernst & Young 2,5, KPMG 1,69, Deloitte 1,58, PWC 1,25 adet olarak belirlenmiştir (Hollie, 2020).

Sonuç olarak, çalışma sonuçlarımız ile uluslararası literatürde yer alan çalışmaların sonuçlarının kilit denetim konusu sayılarının denetim firmaları bazında dağılımı açısından karşılaştırılması neticesinde ülkemizde;

- Norveç ile benzer fakat Hırvatistan, İngiltere ve ABD'den farklı olarak en fazla kilit denetim konusunun KPMG tarafından raporlandığı,
- Norveç ve ABD'den farklı olarak en düşük sayıda kilit denetim konusu raporlamasının Deloitte tarafından gerçekleştirildiği,
- Hırvatistan ve Brezilya'dan farklı olarak dört büyük denetim firmaları tarafından raporlanan kilit

denetim konusu sayılarının dört büyük denetim firması haricindeki diğer firmalara kıyasla daha düşük olduğu

sonuçlarına ulaşılmaktadır.

#### 6.4.5. Denetçi Görüşlerinin Dağılımı

Endekste yer alan firmaların son denetim raporlarında yer alan denetçi görüşlerinin analiz edilmesi neticesinde ise aşağıdaki tablo ortaya çıkmaktadır.

Tablo 5'den görüldüğü üzere, endekste yer alan işletmelerin %86'sının denetim raporlarında denetçiler tarafından olumlu görüş oluşturulduğu, %14'ünün raporlarında ise sınırlı olumlu görüş bildirildiği belirlenmiştir. Olumsuz görüş bildirilen veya görüş bildirilmekten kaçınılan bir firma örneği bulunmamaktadır.

Tablo 5. Görüş Türlerinin Dağılımı.

| GÖRÜŞ TÜRÜ                 | İŞLETME SAYISI | YÜZDE       |
|----------------------------|----------------|-------------|
| Olumlu Görüş               | 86             | %86         |
| Sınırlı Olumlu Görüş       | 14             | %14         |
| Olumsuz Görüş              | -              | -           |
| Görüş Bildirmekten Kaçınma | -              | -           |
| <b>TOPLAM</b>              | <b>100</b>     | <b>%100</b> |

(Yazar tarafından işletmelerin 2020 yılı bağımsız denetim raporlarından faydalanılarak oluşturulmuştur.)

## 7. SONUÇ

Çalışma kapsamında BİST 100 endeksinde yer alan işletmelerin 2020 yılı bağımsız denetim raporları gözden geçirilmiş ve bu raporlarda bağımsız denetçiler tarafından bildirilen kilit denetim konularına ve denetçi görüşlerine yönelik analizlerde bulunulmuştur. Çalışmanın temel amacı 2017 yılında yayınlanan BDS 701'in uygulanmasına yönelik olarak sonuçlara ulaşılmasıdır.

Endekste yer alan şirketlerin %14'ünü holdingler ve yatırım şirketleri oluşturmaktadır. Toplam bildirilen en yüksek kilit denetim konusu sayısı da bu sektörde faaliyet gösteren işletmelere aittir. Ortalama olarak değerlendirildiğinde ise bu sektördeki firmalara ilişkin

ortalama 2,8 adet kilit denetim konusu raporlanmıştır. Elektrik, gaz ve buhar ve haberleşme alt sektörlerinin verileri incelendiğinde bu sektörlerde yer alan işletme sayılarının daha az olmasına karşın raporlanan ortalama kilit denetim sayılarının holdingler ve yatırım şirketlerine kıyasla daha fazla olduğu görülmektedir. Bu sektörlerin ortalamaları sırasıyla 3,6 ve 3,5 adet olarak gerçekleşmiştir.

Kilit denetim konularının konu grubu bazında dağılımları incelendiğinde %21,9'unun finansal araçlar, %17,1'inin hasılatlar, %12,4'ünün maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller, %11,9'unun varlıklarda değer düşüklüğü ve %6,7'sinin karşılıklar, koşullu yükümlülük ve borçlar ile ilgili olduğu tespit edilmiştir.

Kilit denetim konuları bağımsız denetim şirketleri açısından analiz edildiğinde %74,3'ünün dört büyük denetim firması tarafından, %25,7'sinin ise diğer denetim firmaları tarafından raporlandığı tespit edilmiştir. Ortalama kilit denetim konusu sayısı dört büyük denetim firmasında 2 iken, diğer firmalarda 2,7 olarak gerçekleşmiştir. Ayrıca, ortalamada en fazla kilit denetim konusunun KPMG, en az sayıda kilit denetim konusunun ise Deloitte tarafından raporlandığı görülmüştür.

Endekste yer alan işletmelerin 2020 yılsonu raporlarındaki denetçi görüşlerinin incelenmesi neticesinde ise %86'sının denetçi görüşünü "olumlu görüş", %14'ünün ise "sınırlı olumlu görüş" şeklinde oluştuğu belirlenmiştir.

Çalışma sonuçlarımız uluslararası literatürde yer alan çalışmaların sonuçları ile sektör bazlı, işletme sayısı bazlı, konu bazlı ve denetim firması bazlı olarak karşılaştırılmıştır. Karşılaştırma neticesinde BİST 100 endeksinde yer alan işletmelere yönelik olarak gerçekleştirilen çalışma sonuçlarımız ile diğer ülkelerin sonuçları arasında genel olarak farklılıklar bulunduğu tespit edilmiştir.

Çalışmada, henüz çok kısa bir süredir uygulanan ve bağımsız denetim literatüründe kendisine yeni yer bulmaya başlayan BDS 701'in BİST 100 endeksinde faaliyet gösteren işletmeler özelinde uygulanmasına yönelik olarak temel sonuçlara ulaşılmıştır. Bu alanda gerek ulusal gerekse uluslararası literatürde sınırlı sayıda akademik çalışmanın olduğu da göz önünde bulundurulduğunda bu çalışmanın bu anlamda ilerleyen dönemlerde daha farklı açılardan yapılacak çalışmalara ışık tutması ve literatüre katkı sağlaması hedeflenmektedir. Ayrıca, bu alanda farklı endekslere, sektörlere ve ülke uygulamalarına yönelik olarak yapılacak çalışmalar ile literatüre katkı sağlanabileceği düşünülmektedir.

## Kaynakça

Ardiana, P. A. (2014). The role of external audit in improving firm's value: Case of Indonesia, December, 21, *The 5th International Conference of the Japanese Accounting Review* (1-15). <http://www.rieb.kobe-u.ac.jp/tjar/confe->

[rence/5th/CA-1\\_PutuAgus ARDIANA . pdf](http://www.rieb.kobe-u.ac.jp/tjar/conference/5th/CA-1_PutuAgus%20ARDIANA.pdf) adresinden alındı.

- Arzova, S. B. & Şahin, B. Ş. (2020). Kilit denetim konuları: BİST 30, BİST 50 ve BİST 100 endekslerinde yer alan finans kurumlarına yönelik analiz. *Muhasebe ve Dene-time Bakış*, 20(60), 75-94.
- Aytaç, A. & Gençoğlu, Ü. G. (2020). Key Audit Matters: A Perspective Based on Bibliometric Analysis. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(3), 547-562.
- Brouwer, A., Eimers, P. & Langendijk, H. (2016). The relationship between key audit matters in the new auditor's report and the risks reported in the management report and the estimates and judgments in the notes to the financial statements, *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 90(12), 580-613.
- Erdem, B. (2020). Finansal tablolardaki hile olasılığının kilit denetim konularına etkisi: Borsa İstanbul'da bir analiz. *ESAM Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 1/2, 245-260.
- Ertan, Y. & Kızık, E. (2019). Kilit denetim konuları: BİST imalat sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin 2017 yılı denetim raporlarının incelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ağustos 2019 Özel Sayısı, 263-278.
- Ferreira, C. & Morais, A.I. (2019). Analysis of the relationship between company characteristics and key audit matters disclosed. *Revista Contabilidade & Finanças*, 31(4), 262-274.
- Hollie, D. (2020). Early evidence on the as 3101 critical audit matters disclosure. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 12(1), 45-54.
- İşseveroğlu, G. (2019). Bağımsız Denetim Raporunda Kilit Denetim Konuları: BİST Sigorta Şirketlerinin 2017-2018 Yılları Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 84, 49-64.
- Josheski, D. & Jovanova, B. (2012). External Audit and Relation Between Internal Auditors, Supervisory Body and External Auditors of the Banking Sector in the Republic of Macedonia, *MPRA Paper*, 39754, 1-12.
- Karapınar, A. & Dölen, T. (2020). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konusu açıklamaları: Türkiye örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(4), 763-780.
- Kavut, F. & Güngör, N. (2018). Bağımsız denetimde kilit denetim konuları: BİST-100 şirketlerinin 2017 yılı analizi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16(59), 59-70.
- Keskin, D. A., Tutar, S., Öktem, B. & Akçay, B. (2020). Arı okunabilirlik endeksinde göre cinsiyetin kilit denetim

- konularının okunabilirliği üzerine etkisi: Sektörel bir inceleme. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 15(53), 209-228.
- Kocamış, T.U. & Yıldırım, G. (2019). Bağımsız denetçi raporunda kilit denetim konuları: Olası etkileri. *IBAD Sosyal Bilimler Dergisi*, Ekim 2019 Özel Sayısı, 634-642.
- Li, H. (2017). The benefit of adding key audit matters to the auditing report. *Advances in Economics, Business and Management Research*, 49, 21-24.
- Matta, J. & Feghali, K. (2020). The impact of Key Audit Matters (KAMs) on financial information quality: Evidence from Lebanon. *Indonesian Management and Accounting Research*, 19(2), 137-164.
- Nasta, L.N. & Ladar, C.T. (2015). Convergences and divergences between internal and external audit on international context. *AGORA International Journal of Administration Sciences*, 1, 46-55.
- Oghuvwu, M.E. & Orakwue, A.C. (2019). Determinants of key audit matters disclosure. *Accounting and Taxation Review*, 3(3), 69-77.
- Özcan, A. (2021). What factors affect the disclosure of key audit matters? Evidence from manufacturing firms. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 17(1), 149-161.
- Pinto, I. & Morais, A.I. (2018). What matters in disclosures of key audit matters? Evidence from Europe. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 30(6), 145-162.
- Pries, F., & Scott, S. (2018). Costs and benefits of key audit matter reporting for smaller public entities: The Australian experience. *College of Business and Economics, University of Guelph*, 31(2), 1-9.
- Sahyda, R. (2019). Key audit matters in enhanced auditor's report: Tracing Malaysia in its first year implementation. *International Journal of Progressive Sciences and Technologies*, 13(1), 39-45.
- Sarısoy, Ö. (2021). Kritik/ Kilit denetim konularının BİST 30 ve Dow Jones 30 endekslerindeki işletmelerin denetçi raporları üzerinden karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 21(63), 159-182.
- Sierra-Garcia, L., Gambetta, N., Garcia-Benau, M. & Orta-Perez, M. (2019). Understanding the determinants of the magnitude of entity-level risk and account-level risk key audit matters: The case of The United Kingdom. *The British Accounting Review*, 51(3), 227-240.
- Taş, O., Mert, H. & Varcan Baskaya, A. (2019). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konuları ve uygulamaya dönük bir araştırma. *PressAcademia Procedia*, 9(1), 155-159.
- Teraman, Ö. & Çelik, B. (2019). Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporuna yansıtılması: Bağımsız denetçileri etkilemesi üzerine bir araştırma. *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(1), 49-61.
- Tusek, V. & Jezovita, A. (2018). The key audit matters as an element of the independent auditor's report – A Booster to the Corporate Governance. *Intereulaweast*, 5(2), 241-276.
- Vik, C. & Walter, M. C. 2017. *The reporting practices of key audit matters in the big five audit firms in Norway* (Başılmamış yüksek lisans tezi). BI Norwegian Business School, Oslo.

### İnternet Kaynakları

- Association of Chartered Certified Accountants. (2018). *Key audit matters: Unlocking the secrets of the audit*. <https://www.accaglobal.com/vn/en/professional-insights/global-profession/key-audit-matters.html> adresinden alındı.
- Kamuyu Aydınlatma Platformu. (2020). <https://www.kap.org.tr/tr/bildirim-sorgu>. (Erişim Tarihi, 25-28 Nisan 2021).
- BDS 705. (2014). *Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi*. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20705.pdf> adresinden alındı.
- BDS 701. (2016). *Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi*. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDS/BDS701\(20160908\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDS/BDS701(20160908).pdf) adresinden alındı.
- BDS 700. (2014). *Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama*. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20700\(2\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20700(2).pdf) adresinden alındı.

## GEÇMİŞE BAKIŞ, GELECEĞE YÖNELİŞ<sup>1</sup>

(LOOKING TO THE PAST, TENDING TO THE FUTURE)

*Bahadır TOPAL\**

*“Değiştiremeyeceğimiz bir geçmiş geride dururken, biçimlendirip sahip olabileceğimiz bir gelecek bizi bekliyor.”*

*F. W. Robertson*

### ÖZ

Türkiye’de 2006 yılından itibaren kamu yönetimine giren iç denetim sistemi ve uygulamalarında önemli mesafeler alınmış, kamu idarelerinde ciddi bir birikim oluşmuştur. Kamu iç denetçilerinin mesleki örgütü olarak 2007 yılında kurulan Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER), ilk günden itibaren meslektaşlarının yanında olmaya, iç denetçilerin mesleki gelişimlerini desteklemenin yanı sıra ülkemizde iç denetim/denetim sisteminin uygun şekilde dizayn edilmesi ile kamu yönetimine değer katacak konuma gelmesine gayret

göstermiştir. 2018 yılı Temmuz ayından itibaren Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi’ne geçilmesiyle birlikte hem idari yapılarda hem de denetim mekanizmalarında bazı değişimler gerçekleşmiş, yeni bir döneme girilmiştir. Bu yazıda, Türkiye’de yaklaşık 15 yıldan beri uygulama imkanı bulan kamu iç denetim sistemi ile ilgili genel durum ve gelinen nokta KİDDER tarafından değerlendirilmekte, geleceğe yönelik perspektif ve hedefler ele alınmaktadır.

### ABSTRACT

*Significant progress has been made in the internal audit system and practices that have entered the public administration, and a significant accumulation has been formed in public administrations in Turkey since 2006. The Association of Public Internal Auditors (KİDDER), which was established in 2007 as the professional organization of public internal auditors, has stood by its colleagues from the first day and supported the professional development of internal auditors. In addition, it has always contributed to the efforts to add value to*

*the public administration by designing the internal audit/audit system appropriately in our country. With the transition to the Presidential Government System as of July 2018 some changes have taken place in both administrative structures and audit mechanisms, and a new era has been entered. In this article, the general situation and the point reached in public internal audit practices, which have left behind 15 years in Turkey, are evaluated by KİDDER, and perspectives and targets for the future are discussed.*

1 KİDDER Yönetim Kurulu tarafından hazırlanan ve hakem değerlendirme sürecine tabi tutulmayan yazıdır. Denetisim yazım kuralları gözetilmemiştir

\* KİDDER Yönetim Kurulu Başkanı



## 1. GİRİŞ

20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren hız kazanan kamu yönetimindeki gelişmeler, bütçe ve mali yapılarıdaki dönüşüm, demokratik ve şeffaf yönetim anlayışının yaygınlaşması gibi etkenler, denetimdeki gelişmelerin de temel güdüleyicisi olmuştur. Dünyanın pek çok ülkesinde olduğu gibi ülkemizde de yönetim anlayışı ve sistemindeki değişiklikler ile birlikte yönetimin bir fonksiyonu olarak denetimin de dinamik bir yapıya bürünme ve yönetime etkin güvence ve danışmanlık faaliyeti sunarak kendini yenileme gereği ortaya çıkmaktadır.

Türkiye’de 2003 yılı sonunda yasalaşmış 2006 yılından itibaren tüm yönleriyle uygulanmaya başlanılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uygun bir mali yönetim sisteminin temeli atılmıştır. Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte; “vatandaş odaklılık”, “kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması”, “hesap verme sorumluluğu”, “mali saydamlık” gibi çağdaş mali yönetim ilkeleri kamu mali mevzuatımızda yer almış, kamu kaynaklarının elde edilmesinde ve kullanımında etkililik, ekonomiklik ve verimliliğin sağlanarak mali kontrolün etkinliğinin artırılması için iç kontrol sistemi ve **iç denetim sistemi** uygulanmaya başlanılmıştır.

Kamu sektöründe icra edilen iç denetçilik mesleğinin gelişmesi, güçlü ve etkili şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla 2007 yılında kurulan Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER), bir meslek örgütü ve sivil toplum kuruluşu olarak Türkiye çapına yayılan 846 aktif üyesi ile faaliyetlerini sürdürmektedir. Kamu sektöründe iç denetim faaliyetinin etkin ve etkili bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak, üyelerinin idarelerine yapacakları katkıları artırmasına yardımcı olmak ve böylece ülkemizin gelişmesine katkı sağlamak misyonu doğrultusunda, Derneğimiz çeşitli faaliyetler ve etkinlikler gerçekleştirmektedir. KİDDER tarafından Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçiş ile ilgili çalışmalarda aktif rol almaya çalışılarak kamu iç denetçilerinin çalışmaları, hakları dünya genelindeki örnek uygulamalar ve denetim sistemindeki sorunlara ilişkin farkındalık ve bilgilendirme faaliyetlerinin yürütülmesine gayret gösterilmiştir.

Bu yazımızda, iç denetim mesleğinin ülkemiz kamu yönetimine girmesinden itibaren bugüne kadar yaşanan gelişmeler ve gelinen nokta KİDDER tarafından kısaca değerlendirilmekte ve geleceğe yönelik perspektif ile hedefler ortaya konulmaya çalışılmaktadır.

## 2. KAMU YÖNETİMİNDE VE DENETİM ANLAYIŞINDA YAŞANAN DEĞİŞİMLER

Kamu yönetimlerini etkinleştirmeyi öncelleyen ülkelerde, 1990’lardan itibaren yönetim kavramı yerini yönetime bırakmaya başlamış ve reform çalışmaları hız kazanmıştır. Bu çerçevede, geleceği doğru okuyan (stratejik) ve performans odaklı yönetim anlayışının yerleşmişlik düzeyi, günümüz dünyasında ülkelerin gelişmişlik düzeyi için belirleyici olmaktadır. Kamu yönetimi reformlarını bu anlayışla tamamlayan ülkeler bugün itibariyle Dünyada ekonomik istikrarın ve refahın en üst düzeyde olduğu ülkelerdir.

Dünyamızda etkisi gün geçtikçe daha yoğun bir şekilde hissedilmeye başlanan küreselleşme eğilimleri, devletin küçülmesi, kamusal faaliyetlerin yerelleşmesi ve özelleştirilmesini gerektirmekle birlikte, kamu kesiminin mali büyüklüğünün gün geçtikçe daha da arttığı bir gerçektir. OECD göstergeleri, gelişmiş ülkelerde kamusal gelir ve harcamaların, GSMH’nin %50’sini aştığını göstermektedir. Bu genişleme karşısında geleneksel denetim yöntemlerinin yetersiz kalması, öte yandan demokratik gelişmeyle birlikte halkın kamu gelirlerinin ve varlıklarının kullanımı ve harcanmasına olan ilgisinin artması, kamusal fonları kullananlarında demokratik yönetim anlayışının gelişmesiyle halka ve halkın temsilcilerine karşı hesap verme sorumluluklarının artması, denetim işlevinde de yeni açılımları ve yeni yöntem ve teknikleri zorunlu kılmıştır.

Diğer yandan, kitle iletişim ağının yaygınlaşması ve bilişim teknolojisindeki hızlı gelişmeler de, halkın kamusal kaynakların kullanımı konusundaki duyarlılığını artırmıştır. Bu durum denetimin hem kapsamının, hem de niteliğinin geliştirilmesini kaçınılmaz kılmıştır.

Bahsedilen kamu yönetimi anlayışındaki değişimin bir yansıması olarak ülkemizde de kamu kesiminde etkinliğin ve kaynak israfının azaltılması amacıyla köklü birtakım politika değişiklikleri yapılmaktadır. Özellikle 2003 yılından sonra yürürlüğe konulan Kamu Malî Yönetimi Kontrol Kanunu, İl Özel İdaresi Kanunu, Büyükşehir Belediyesi Kanunu, Bilgi Edinme Kanunu vb. birtakım kanunlarla başlayan yeni yönetim anlayışı daha sonra yapılan Anayasa değişiklikleri ile Türk İdarî Sistemine yerleştirilmeye ve uyarlanmaya başlanılmıştır.

Yürütülen reformların beklenen etkinlik artışlarını sağlamasının önündeki engeller konusunda genellikle; ülkemizdeki idarî teşkilatlanma şekli, sosyal sermayenin (toplumdaki bireylerin ve kamu çalışanlarının paylaştığı resmî olmayan değer veya kurallara uyum, çalışanların birbirlerine olan güveni düzeyi) azlığı, kamu sektöründe performans göstergelerinin tespitinde karşılaşılan güçlükler ve sistemin izleme-değerlendirme ve denetim ayağının yeterince geliştirilememesi gibi etmenler sayılmaktadır.

Bütün bu eleştirilere rağmen, devletin temel görev alanları olan sağlık, ulaşım, altyapı, eğitim ve adalet gibi alanlarda alınan mesafeleri ve uzun yıllar sürdürülebilir yüksek oranlı ekonomik büyümeyi, hayata geçirilen reformların ve kamu yönetiminde sağlanan etkinlik artışının bir sonucu olarak görebiliriz. Reform sürecinin son halkası ve kamu yönetimimizdeki en önemli değişim ise Ülkemizde 16 Nisan 2017 tarihinde yapılan halk oylaması sonucunda kabul edilen Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'dir.

Yeni kamu yönetim sistemi odağında yasama, yürütme ve yargının hâkimiyet alanlarına ve sınırlarına dair tartışmaların soğuması ve gri alanların azalmasını müteakip, dünyada tüm yönetim sistemlerinin ortak bileşeni olan denetim olgusunun nasıl bir şekil alacağı hususu "yeni sistemde" tartışmaların sıcak konusu haline gelmiştir.

Kamu yönetiminin değişen çehresi ve daha da nitelikli ve kapsamlı olması gereken yapısı, denetim mekanizmasının da özellikle kamuda ekonomiklik, etkililik ve verimliliğin sağlanması noktasında daha işlevsel olmasını gerektirmektedir. Bir kurumun başarısını

arttırması, vatandaş nezdinde itibar kazanması, o kurumun yaptığı işin önemi, o işten fayda sağlayan paydaşların memnuniyeti ile kamuoyuna sağladığı güven ile doğru orantılıdır. Bu yönüyle, kamu idarelerinin temel amaçlarından önde geleni, kamu kaynaklarını ekonomik ve verimli kullanarak vatandaşına kaliteli kamu hizmeti sunabilmektir. Zira devletin dünya ölçüğünde pozisyonunu ve ağırlığını güçlendirme hedeflerini gerçekleştirebilmesinin yanı sıra vatandaşlarına daha nitelikli kamu hizmetini sürekli şekilde sunabilmesi; sınırlı kamu kaynaklarının doğru kullanımı suretiyle mali dengeleri koruyabilmesi ile mümkün olacaktır.

İçinde bulunduğumuz ekonomik ortamda kaynakların doğru tahsisi ve kullanımında etkinliğin sağlanması daha da önem taşımaktadır. Kamudaki performans açığının giderilmesi, kaynak kullanımında etkinliğin sağlanması için yönetim ve denetimin birlikte geliştirilmesi önemli amaç olarak benimsendiğinde, performans odaklı uygulama ve denetimler ağırlık kazanabilecek bu sayede kamu yönetiminde etkinliğin sağlanması kolaylaşabilecektir.

Bugün için hiçbir dünya ülkesinin geleneksel denetim yöntemleriyle yetinmesi mümkün değildir. Bu nedenle, kamu yönetimi alanında başlanılan reformların başarıya ulaşabilmesi için hiçbir unsurunun ihmal edilmemesi ve sistemin izleme-değerlendirme (denetim) ayağının özellikle kamu idarelerinin geliştirilmesinde güvence sağlayan iç kontrol sistemi ve iç denetim mekanizmalarının güçlendirilmesi hususundaki adımların ihmal edilmemesi önem taşımaktadır.

### 3. DENETİM SİSTEMİNE DAİR SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Kamu mali yönetim sistemimizle birlikte kamu idarelerinin devlet teşkilatı içindeki konumu, 5018 sayılı Kanun ile tasarlanmış olmakla birlikte denetim sistemimiz tamamıyla bu Kanun ile belirlenen çerçevede şekillendirilememiştir. Ülkemiz denetim sistemiyle ilgili **en temel sorun**, yönetim-denetim ilişkisinin doğru şekilde kurulamamasıdır. Hiç şüphesiz en ideal denetim sistemi, yönetim yapısıyla uyumlu ve onu

geliştiren bir sistemdir. İdeal denetim modeli arayışı sürecinde öncelikle çağımızın gereklerine, ülkemiz koşullarına ve kamu yönetim yapımıza uygun bir denetim sisteminin özellikleri neler olmalıdır? sorusuna cevap aranması isabetli olacaktır.

İçinde bulunduğumuz zaman diliminde; bir taraftan ülkeler arasında her alanda amansız bir rekabet yaşanmakta diğer yandan siber-fiziksel sistemler, meta veri işleme, dijitalleşme ve küreselleşme ile Sanayi 4.0 olarak isimlendirilen bir dijital çağın kapısı aralanmaktadır. Denetim fonksiyonunun bu zaman dilimine ve dijital çağa adapte olması için kurumlar, mali denetimle beraber performans ve bilgi teknolojisi denetimlerini daha ön plana çıkarmak zorundadırlar. Bu zorunluluk aynı zamanda kamu idarelerine nitelikli katma değer sağlamayı hedef edinen denetim birimlerinin karmaşık ve işlevsellikten uzak denetim raporları yerine kurumlarında kullanıcı dostu ve gereksinimleri karşılayan rapor üretmelerini ve big datanın (büyük verinin) işlenmesine adapte olmalarını da gerektirmektedir. Bu bağlamda, hem kamuya ait büyük verinin etkin şekilde kullanımı için hem de performans ve bilgi teknolojileri denetimlerinin kamu idarelerinde yaygınlığının sağlanması için denetim birimlerinin bu yapıya yakınlığı artırılmalı ve ülkemizde temeli atılmış olan iç denetim anlayışı yeni yönetim sistemi içinde daha güçlü şekilde konumlandırılmalıdır.

Ülkemiz denetim sistemiyle ilgili genel sorunlardan bir diğeri; denetim mekanizmalarına ilişkin bir takım negatif (iş yavaşlatan, ayak bağı olan, Demokles'in kılıcı, tetikçi, korkulan/çekinilen, yönetimle çatışan/yönetime rağmen çalışan vb.) imaj ve algıların hala silinememiş olması ve bu algının etkisiyle yönetimin mesafeli duruşudur. Bunun yanı sıra;

- Teşkilatlanmalarda farklılık (Kamu idareleri denetim birimlerinin parçalı yapısı),
- Uygulamalardaki farklılık (Kapsayıcı mevzuat ve standartların olmayışı),
- Koordinasyon eksikliği (Denetimle ilgili strateji belirleyecek, koordinasyon sağlayacak üst yapıların yapılanmasındaki yetersizlikler),
- Denetim elemanlarının yetiştirilmesi, gelişti-

rilmesi ve performansının takip edilmesindeki yetersizlik,

- Bağımsızlığın tanımlanmasına ve sağlanmasına yönelik kriter farklılıkları,

denetim yapımızın sistemselsel sorunları olarak sıralanabilir.

Bu genel sorunlar yanında 5018 sayılı Kanunla getirilen ve 2006 yılından bu yana uygulanmakta olan **iç denetim sisteminin gelişime açık alanlarını**, aşağıdaki başlıklar altında özetleyebiliriz:

- 1) Kurumsallaşmanın tamamlanması,
- 2) İdareler ve üst yöneticiler nezdinde farkındalığının artırılması,
- 3) İç denetim- teftiş görev ayrımının netleştirilmesi,
- 4) İç denetime/iç denetçilere yönelik önyargıların kırılması,
- 5) İç denetim faaliyetinin kabiliyet ve kapasitesinin geliştirilmesi,
- 6) Kalite güvence ve geliştirme programı kapsamında iç ve dış değerlendirmelerinin düzenli olarak yapılması ve iyi uygulamaların yaygınlaştırılması,
- 7) İç Denetim Koordinasyon Kurulunun teşkilat yapısının ve kapasitesinin güçlendirilmesi,
- 8) Özlük haklarının düzenlenmesi, sertifika derecesine endeksli ücretlendirme.

**Uygulamadaki başlıca sorunlara** değinmek gerekirse; denetimlerin planlanması ve yürütülmesinde stratejik yaklaşımların eksikliği önemli bir sorun oluşturmaktadır. Ülkemizde genel olarak denetim, öncelikli ve riskli alanları dikkate alan stratejik planlara ve 3 yıllık plan ve yıllık programlara dayalı olarak yürütülmektedir. Çeşitli düzeylerdeki denetim organları arasında işbirliği ve koordinasyonun bulunmayışı, bu sorunun uygulamadaki sonuçlarını daha da ağırlaştırmaktadır. Çok önemli alan ya da konular denetim dışı kalabilirken, bazı alanlarda da tekrarlanan denetimler söz konusu olabilmektedir. Bu da sonuçta sınırlı kaynakların etkin kullanılmamasına ve denetimin etkin yürütülememesine yol açmaktadır.

Ülkemizdeki denetim, ağırlıklı olarak uygunluk denetimine odaklanmıştır. Türkiye'deki denetim birim, kurul ve organları bu geleneksel görevinin yanı sıra, mali tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin denetimi, mali sistemlerin ve iç kontrol mekanizmalarının denetimi ve performans denetimi gibi çağdaş denetim uygulamaları konusunda, henüz yeterli olgunluğa ulaştırılamamıştır.

Kamusal denetimin kamuoyu desteğinden yoksun yürütülmesi, denetim sonuçlarının halka mal edilememesi, medya ve diğer iletişim araçlarının ve sivil toplum örgütlerinin ilgisi ve desteğinden yoksun bulunması; öte yandan halkın bilinç ve örgütlülük düzeyinin yeterli olmayışı, demokrasi kültürünün yeterince gelişmemiş olması gibi nedenler de denetimin etkinliğini olumsuz etkileyen diğer faktörlerdir.

Performans denetimi uygulamalarının sınırlılığı, ülkemizde denetim sisteminin diğer bir zaafını oluşturmaktadır. Hem denetlenen kurumların uygun bir altyapıya sahip olmaması, hem de denetim kurumlarının yeterli bilgi ve deneyime sahip olmaması, denetimin işlevselliğini önemli ölçüde artıracak performans denetimlerine yeterince yer verilmesini olanaksız kılmıştır.

Denetimde bilişim teknolojisinin sunduğu olanaklardan yeterince yararlanılamaması, yeni denetim yöntem ve tekniklerinin uygulamaya konulamaması, çoğu denetim kurumunda geleneksel yaklaşımlarda adeta ısrar eden bir anlayışın egemen olmaya devam etmesi, denetimin gelişmesindeki açmazlardan bir başkasını oluşturmaktadır.

Denetim alanında gerekli standartların oluşturulamamış olması, denetim mesleğinin ve bu mesleği icra edenlerin geliştirilmesini sağlayacak eğitim, araştırma ve yayın faaliyetlerinin yetersiz oluşu, denetim kurumları arasında işbirliği ve birlikte hareket etme olanaklarının gelişmemiş olması, denetim elemanlarının çok değişik unvanlar altında görev yapmaları (Denetçi, Müfettiş, İç Denetçi, Denetmen) ve mesleki dayanışma yerine rekabeti tercih etmeleri, denetim mesleğinin ve meslek bilincinin gelişmemesinin nedenleri arasında sayılabilir.

Denetim elemanlarının sayısal azlığı sistemin bir diğer eksikliği olarak değerlendirilmekte ise de günümüz için niteliğin önemi nicelikten çok daha önde gelmektedir. Mevcut denetim teknikleriyle ve klasik yaklaşımlar çerçevesinde gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin sayı ya da kapsamının daha fazla olması etkinliğine fazla bir şey katmayacaktır. İç kontrol, kurumsal risk yönetimi, performans yönetimi, iç denetim, dış denetim mekanizmaları günün koşullarına uygun şekilde yeniden yapılandırıldığında, daha az sayıda denetim elemanı ile daha etkin sonuçlara ulaşılması olanaklı olacaktır.

Ülkemizde denetim alanındaki araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin ne akademik çevrelerce, ne de meslek kuruluşlarınca yeterince önemsenmemesi de denetim sisteminin güçlendirilmesinde temel bir unsurun eksik kalmasına yol açmaktadır. Bu tür faaliyetler bilinçli ve sistematik bir çerçeveden yoksun bulunmakta ve bireysel çabalardan öteye geçmemektedir. Oysa gelişmiş ülkelerde yüksek denetim kurumlarının doğrudan (Kanada gibi) ya da bu kurumların önderliğinde tüm denetim kurum ya da birimlerinin işbirliği ile oluşturulmuş (Japonya gibi) araştırma enstitüleri bulunmaktadır. Ülkemizde denetim literatürünün çok sınırlı ve içerik itibarıyla de zayıf olduğu bilinmektedir. Ayrıca uluslararası kuruluşların ve gelişmiş ülkelerin bilgi ve deneyimlerinin ülkemize aktarılması da çok sınırlı düzeyde kalmaktadır.

Sonuç olarak; denetim mekanizmalarının kamu kurumlarına daha fazla katkı sunabilmesi için yönetim anlayışının ve sisteminin rehabilitasyonuna/geliştirilmesine öncelik verilmeli, bunun yanı sıra yönetim yapısıyla uyumlu denetim sistemlerinin kamu yönetimine yerleştirilmesi için ilgili tüm tarafların katılımı ve işbirliği ile koordineli çalışmalar yürütülmelidir.

#### 4. FIRSAT OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ GEREKEN GELİŞMELER

Günümüz yönetim kuramcılarının üzerinde birleştiği nokta, kamu yönetimi literatüründe 'yeni kamu hizmeti/işletmeciliği' yaklaşımı olarak anılan anlayışa

uygun bir denetim modelinin, etkin bir kamu yönetimi tesis etme yolunda ana bir etken olduğu gerçeğidir. Kamu kesimi tarafından her yıl üretilen ve değerlendirilmesi gereken veri miktarı ile türleri asimetrik bir yapı sergilemektedir. Bu asimetri kamu idarelerinin etkin şekilde yönetilmesini ve ayrıca kamu hizmetlerinin ekonomik ve verimli bir şekilde yerine getirilmesi sağlayacak işlevsellikte denetim modeli ihtiyacını da beraberinde getirmektedir.

Etkili ve verimli bir kamu yönetimi oluşturmak için sırasıyla; yönetişim felsefesinin benimsenmesi, etkin bir iç kontrol ve risk yönetim sistemi, bunların yeterliliğini değerlendirecek etkin bir iç denetim ile bir kurumsal yönetim anlayışının varlığı gerekmektedir. Etkili ve verimli ilerleyen bir kurumsal yönetim anlayışı, kamu idarelerinde iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesini kolaylaştıracak, etkin bir iç denetim süreci de kurumsal yönetim anlayışının devamı için kurumsal yönetim ilkelerini destekleyici bir rol oynayacaktır. Bu anlamda güncel bir denetim yaklaşımı olan ve tanımında 'güvence sağlama' geçen iç denetimin geliştirilmesi, içinde bulunduğumuz süreçte kamu yönetimini etkinleştirmek için etkili ve elverişli bir argüman olarak değerlendirilmelidir.

Kaynak kullanımında etkinliği sağlanması yolunda çok önemli bir adım olarak 5018 sayılı Kanunla kamudaki denetim anlayışına yeni bir bakış açısı getirilmiş ve kamu idarelerinde denetim; idarelerin üst yöneticilerinin hesap verme sorumluluğu kapsamında görev yürüten "iç denetim" ile Sayıştay tarafından TBMM adına yürütülen "dış denetim" olarak 2 kategoride belirlenmiştir. Yukarıda kısaca bahsedilen kamu yönetimi reformlarıyla uyumlu bir denetim modeli olarak "iç denetim" sisteminin ülkemizde uygulanmaya başlamış olması ve uygulamada epeyce mesafe alınması önemli bir avantajdır. Geleneksel yönetim anlayışında denetim, örgütçe belirlenen amaçların ya da üstlenilen görevlerin eksiksiz, verimli ve zamanında gerçekleşip gerçekleşmediğinin hiyerarşi içinde ve yaptırımli şekilde izlenmesidir. Yeni denetim anlayışında (iç denetim) ise kurumsal yönetim sürecine ilişkin riskleri, yönetişim sorunlarını, varsa uygulamadaki eksiklikleri ya da zayıf yönleri tespit etme ve gerekli önlemleri alma şeklinde sürdürülen

bir değerlendirme ve rehberlik süreci söz konusudur. Yeni kamu yönetimi anlayışına uygun olarak şekillenen iç denetim modeli; AB Komisyonu, IMF, Dünya Bankası, BM, NATO, OECD ve Avrupa Merkez Bankası gibi uluslararası kuruluşlar tarafından hem uygulanmakta hem de üye ülkelere denetim sistemi olarak referans gösterilmektedir.

Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde kullanılması hususu, son dönemlerde bütçe mali dengelerinin sağlanması hususunda gündeme getirilen "tasarruf tedbirleri" ile birlikte gündeme gelmiş olsa da yalnızca bu tedbirlerle sınırlı olmayan, birçok mevzuatın amir hükümleri gereğince her daim riayet edilmesi gereken bir konudur. Konuyla ilgili ulusal mevzuatımızda birçok hüküm bulunmaktadır. Bunların yanı sıra 2019 yılı sonrasındaki -Yeni Ekonomik Program olarak isimlendirilen- Orta Vadeli Programlarda, kamu gelirlerinin artırılması ve gereksiz harcamaların azaltılmasına güçlü vurgu yapılmakta ve ciddi tedbirler öngörülmektedir.

Eksikliği hissedilen bir mekanizma olarak izlemenin temel gerekçesi şeffaflık ile birlikte katılımcı bir paydaş ilişkisinin ve hesap verme sorumluluğunun gereği neyin ne kadar doğru yapıldığının görülebilmesi ve kamuya güven verilebilmesidir. Bağımsız izleme ile birlikte devletin idaresi ve sevkinden halkın iradesi ile görevlendirilmiş kişilere günün şartlarına uygun olarak bilginin çözümlenmesi ve kullanılması fırsatı vermektedir. Politika tasarım sürecinin etkinliğinin yanı sıra uygulanan politikaların etkililik düzeyi ile ilgili izleme ve değerlendirmeler, kamu mali yönetim sistemimize dahil edilen iç kontrol mekanizması ve bu mekanizmanın tamamlayıcısı olan iç denetim modelindeki bilgi teknolojileri denetimleri, performans denetimleri gibi yeni denetim teknikleri uygulanmak suretiyle kamu politika sürecinde yer alan aktörlere yönelik makul güvence sağlayan yenilikçi bir yaklaşım kavuşturulmaktadır.

Uluslararası uygulamalara bakıldığında denetimde; merkezîyetçi ve adem-i merkezîyetçi yaklaşım şeklinde iki farklı modelden bahsedilebilir. Avrupa Birliği'nde de güney (merkezîyetçi) model ve kuzey (adem-i merkezîyetçi) model adı altında iki tür mo-

del uygulandığı görülmektedir. Merkeziyetçi modelde iç denetim, Maliye Bakanlığına bağlı olarak çalışan denetim elemanları tarafından yerine getirilir; daha çok ön mali kontrolü yapan birim (ön mali kontrolör vs.) üzerinde yoğunlaşılır ve genellikle yapılan iç denetim faaliyeti mali denetim şeklinde cereyan eder. Adem-i merkeziyetçi modelde ise, kamu kaynaklarını kullanma konusunda sorumluluk tümüyle harcama-cı kamu idaresine aittir ve aynı zamanda klasik nakit yönetiminden modern bütçe yönetimine doğru bir yöneliş söz konusudur. Bu modelde bakanlık üst yöneticisi ile harcama yetkilisinin sorumluluğu ön plana çıkar. İç denetim, kamu idarelerine bağlı iç denetçiler eliyle yürütülür ve kaynakların etkin, iktisadi ve verimli kullanımından emin olmak için belirlenen esas ve usullere, mevzuata, politikalara, yönetime ve tüm kontrol sistemine odaklanır. Bunun için de iç denetim, ön mali kontrol süreçleri, sistem, performans ve bilgi sistemlerinin denetimi üzerinde yoğunlaşır. Türkiye’de denetim sisteminin yapısı, adem-i merkeziyetçi yaklaşıma daha yakın durmaktadır. Bu anlamda ülkemizde Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi’ne geçilmesi ile birlikte denetim sistemi ile idari yapı arasında uyumun daha da güçlendirilmesi yönünde bir fırsat doğmaktadır.

#### 4.1. Yeni Yönetim Sisteminde İç Denetime Duyulan İhtiyacın Görülmesi

Ülkemizde Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi’nin kabulü ile birlikte;

- ✓ Kıta Avrupası idare sistemi yerine Anglo-Sakson yönetim modeline daha yakın bir yönetim modeli,
- ✓ Yürütme organlarının birleştirilerek hesap verme sorumluluğunda etkinliğin sağlanması,
- ✓ Yönetimde hızlı ve etkili karar almanın sağlanması,
- ✓ Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak izleme-değerlendirme sisteminin güçlendirilmesi,

ön plana çıkmış ve 5018 sayılı Kanun’la kamu yönetiminde uygulanmaya başlayan değişim süreci önemli bir noktaya gelmiştir. Bu kritik değişimin beklenen sonuçları doğurabilmesi şüphesiz geçiş sürecinin doğru yönetilmesiyle ilişkilidir.

Kaynakların verimli ve etkili kullanımı için kamu kurum ve kuruluşlarının yürüttüğü faaliyetlerin her düzeyinde (planlama, karar alma, uygulama, koordinasyon ve izleme-değerlendirme) etkinliğin sağlanması, bir ön şart niteliğindedir. Kamu yönetimi sistemi içinde, etkin kaynak kullanımını sağlayacak süreçlerin tasarımı ve uygulanması yönetimin diğer unsurlarının bir işlevi iken bunun “olması gerektiği şekilde” gerçekleşmesi için yol gösterecek ve uygulamanın başarısını değerlendirerek gerekli yönlendirmeleri yapacak unsur ise izleme-değerlendirme (denetim) fonksiyonudur. Bu anlamda yönetim ve denetim, bir organizasyon içinde amaç ve hedefleri belki de en fazla örtüşebilen iç içe geçmiş fonksiyonlardır. Bir organizasyondaki yönetimin kalitesinin denetimin kalitesine bağlı olduğunu söylemek abartı olmayacaktır.

Kamu yönetiminin etkinleştirilmesindeki denetim/iç denetim mekanizmasının;

- 1) Hukukun üstünlüğünün ve güven ortamının sağlanmasında,
- 2) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımında,
- 3) Kurumsal risklerin doğru yönetilmesinde ve stratejilerin belirlenmesinde,
- 4) Kaliteli mal ve hizmet üretiminde,
- 5) Suistimal, israf ve usulsüzlüklerin önlenmesinde,
- 6) Saydamlığın sağlanmasında,
- 7) Kamusal faaliyetlerin sonuçlarının (performansının) izlenmesinde ve hesap verebilirliğin sağlanmasında,

önemli rolü bulunmaktadır.

Önümüzdeki dönemde bu 7 faktör ve diğer tespit edilen ihtiyaçlar doğrultusunda yeni yönetim sistemimizde bazı revizyonların/geliştirmelerin yapılaca-

ği öngörüsü içinde, izleme ve iç denetim mekanizmalarının etkinleştirilmesi yönünde somut adımların atılabilmesine zemin hazırlamak üzere gerekli hazırlıkların yapılması, uygulanabilir model önerilerinin olgunlaştırılarak karar vericilere sunulması vb. girişimlere ağırlık verilmesi önceliğimiz olmalıdır.

#### 4.2. Kamu İç Denetim Müktesebatının Giderek Güçlenmesi

Ülkemizde 2021 yılı itibarıyla 5018 sayılı Kanunun iç denetimle ilgili hükümlerine tâbi olan 45'i genel bütçeli, 136'sı özel bütçeli, 2'si sosyal güvenlik kurumu ve 199'u mahalli idare olmak üzere toplam 382 kamu idaresine toplam 2078 iç denetçi kadrosu ihdas veya tahsis edilmiş olup, fiilen 890' dan fazla iç denetçi görev yapmaktadır.

Kamuda iç denetim faaliyetlerinin koordinesi ve geliştirilmesi amacıyla kurulan İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından 2006 yılından bu yana hem kurumsal ve kuramsal alt yapının geliştirilmesi hem de iç denetçilerin mesleki gelişiminin sağlanması noktasında önemli adımlar atılmıştır. Dünya Bankası ve uluslararası ölçekli büyük denetim-danışmanlık firmalarıyla ortaklaşa yürütülen projelerle bu alanda önemli yatırımlar yapılmış, kamu iç denetim standartları ve iç denetim rehberlerinin düzenlenmesi, otomasyon programının (İçDen) hayata geçirilmesi suretiyle ülkemiz kamu yönetiminde bir meslek grubuna yönelik belki de ilk kez bu düzeyde etkinleştirme faaliyetinde bulunulmuştur.

Bu çalışmalar arasında özellikle hesap verebilirlik ilkesi çerçevesinde kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanımının sağlanmasına yönelik önemli bir araç olan performans denetimlerinin iç denetçiler tarafından düzenli şekilde yerine getirilmesi amacıyla hazırlanan ve dünyada ilk kez iç denetim bakış açısı ile hazırlanmış rehber olma özelliğini taşıyan "Performans Denetimi Rehberi" ile kamu idarelerinde giderek yaygınlaşan bilgi teknolojileri risklerini değerlendirmek ve BT yönetişim/yönetim süreçlerini geliştirmek amacıyla hazırlanan "Kamu Bilgi Teknolojileri Denetim Rehberi" gibi dünyanın

pek çok ülkesine örnek teşkil eden çalışmalar bulunmaktadır.

Kamu idarelerinde görev yapan iç denetçiler tarafından iç denetimle ilgili belli düzeyde farkındalık sağlanmış olmasının yanı sıra kurumların pek çok önemli süreçlerine yönelik denetim ve danışmanlık faaliyeti gerçekleştirilmesi suretiyle önemli bir tecrübe birikimine ulaşılmıştır. Gerek İDKK tarafından düzenlenen seminer vb. etkinliklerde gerek KİDDER tarafından düzenlenen etkinliklerde ve gerekse iç denetim birimlerinin kendi aralarında düzenledikleri çeşitli etkinlikler yoluyla farklı faaliyetlerden edinilen bilgi ve tecrübeler ile iyi uygulama örnekleri paylaşılarak mevcut birikim giderek geliştirilmektedir. Diğer yandan farklı alanlardaki uluslararası sertifika sahibi iç denetçilerin sayısının da giderek artmasıyla iç denetim insan kaynakları sermayesi dünya ölçeğinde önemli seviyeye yükselmiştir.

Kamu iç denetçileri cephesinde diğer bir güzel gelişme de 18 Şubat 2009 tarihinde ilk genel yayın yönetmeni Mustafa IŞIK'ın birinci sayıdaki "Merhaba" yazısı ile yayın hayatına başlayan Derneğimiz yayın organı "Denetişim" Dergisinin, bilimsel dergi niteliğini daha ileri noktaya taşıyarak ULAKBİM TR Dizin'de taranmaya başlaması olmuştur. "Denetlenenlerin de katılımıyla yönetimi geliştirmeye yönelik ortak akıl harekete geçiren denetim anlayışı" olarak ifade edilen "Denetişim'de yayımlanan yazılarla yönetim ve denetimdeki değişim ve bu değişimin sebep olduğu riskler ve fırsatlar bağlamında Türkiye'deki yönetim ve denetim sistemi birçok boyutlarıyla değerlendirilmiş, çözüm önerileri ortaya konulmuştur. İlk sayısından itibaren iç denetim mesleği ile ilgili çeşitli konularda yazı, makale, çeviri, söyleşilerin yanı sıra iyi uygulama örnekleri ve vakalar yayınlanmış, Denetişim sayesinde iç denetim ve ilgili olduğu alandaki literatüre katkı sağlayacak düzeyde mesleki referans havuzu oluşturulmuştur. Ocak ve Temmuz aylarında olmak üzere yılda iki sayı yayımlanan Denetişim Dergisi yayımladığı çalışmalarla; alanındaki profesyoneller, akademisyenler ve düzenleyiciler arasında etkili bir iletişim ağı kurarak, etkin bir denetim ve yönetim sistemine ulaşma yolculuğunda önemli mesafelerin kat edilmesine katkı sağlamaya devam edecektir.

Bunların yanı sıra Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçildikten sonra İDKK'nın yeniden teşekkül ettirilmesi ve 2 iç denetçinin Kurul üyesi olarak atanması, Kurul toplantılarının düzenli olarak yapılmaya başlanması, iç denetçi aday belirleme ve sertifika sınavlarının yapılması, eğitim planlama ve dış değerlendirme hazırlıklarının yürütülmesi, idarelerin iç denetçi atamasını kolaylaştıran kararların alınması, mevzuatla ilgili ihtiyaç duyulan değişikliklerden bir kısmının yapıyor olması gibi hususlar, geleceğe yönelik iyimser beklentilerimizi güçlendiren gelişmeler olarak değerlendirilmektedir.

### 4.3. Her Alanda Bilgi Teknolojileri Kullanımın Yaygınlaşması

Her ne kadar Koronavirüs Pandemisi çok can yakıcı sonuçlara sebep olsa da çok önemli fırsatları ve dersleri de bize sunmuş durumdadır. Pandemi süreci işin doğasına yönelik çok farklı arayışlara yol açmış, dijitalleşme sürecini hızlandırmıştır. Bu arayışların en önemlilerinden biri hayatın sürdürülebilirliği ile işin sürekliliğinin birlikte sağlanması olmuştur. İşlerin kesintiye uğramadan yürütülmesi kurumların odak noktasına yerleşmiş, çalışma hayatı da daha önceden görülmemiş çok farklı deneyimler yaşamıştır. Sosyal mesafe kuralları neticesinde organizasyonların iş süreçlerini sürdürmeleri için uyguladıkları uzaktan çalışma yöntemleri, elektronik ortamda gerçekleştirilen toplantılar ve aktiviteler ile birlikte iç denetim faaliyetleri de yeni bir döneme girmiştir. İç denetim çalışmalarında başlamış olan esnek yaklaşımlar, dijital yöntemler ve araçların kullanılması Covid-19 sürecinde yaygınlaşmıştır. İç denetimin, yönetişimin ve risk yönetiminin teminatını sağlamadaki birincil stratejik rolünden ötürü bünyesinde barındırdığı proaktif olma ve geleceği öngörme özelliği bu süreçte önem kazanmıştır.

Günümüzde, değişen yönetsel koşullar, üst yönetimin gerçek zamanlı, eksiksiz ve doğru bilgi ihtiyacı, bilgi teknolojilerinin tasarımına ve güvenilirliğine odaklanılmasını önemli hale getirmiştir. Yönetimin anlık bilgi ihtiyacına yeterli ve hızlı cevap verebilen, dinamik ve gerçek zamanlı "sürekli denetim" anlayışı

benimsenmektedir. Özellikle teknoloji kullanımının artmasıyla beraber ortaya çıkan risklerin yönetilerek en aza indirilebilmesi için sürekli denetim yaklaşımının önemi her geçen gün artmaktadır. Bilginin ilgili ve güvenilir olması konusundaki güvence hizmetine talebin artması sonucunda sürekli denetim yaklaşımının benimsenmesi bu hizmeti sunan iç denetçiler açısından avantaj doğurmaktadır. Denetimde bilgi teknolojileri vasıtasıyla veri analiz teknikleri kullanılarak geçmiş odaklı klasik denetim anlayışı bırakılıp, gerçek zamanlı yani olayların oluşu ile aynı anda ya da kısa bir zaman sonra gerçekleştirilen sürekli denetim anlayışı giderek yaygınlaşmaktadır.

Uluslararası alanda özel sektörde ve kamuda sürekli denetim uygulamalarına ait bir çok örneğe rastlamak mümkündür. Türkiye'de kamu sektöründe bilişim teknolojileri kullanılarak uygulanmaya başlanan sürekli denetim yaklaşımı örneği olarak, Tarım ve Orman Bakanlığı İç Denetim Başkanlığınca yürütülen E-Denetçi uygulaması öne çıkmaktadır. Başkanlık bünyesinde oluşturulan Sürekli Denetim ve Veri Analiz Merkezinde (SDM) görevlendirilen iç denetçiler tarafından denetim ve izleme işlemlerini tek noktadan, sürekli ve anlık olarak yapabilmesine olanak sağlayan yapay zekâ ile güçlendirilmiş Sürekli Denetim Merkezi E-Denetçi uygulaması, 31.10.2018 tarihi itibarıyla yürütülmeye başlanmıştır. E-Denetçi, bakanlık faaliyetlerine ilişkin alınan veriler üzerinde 7 gün 24 saat denetim yapan, bünyesinde bulundurduğu erken uyarı sistemleri sayesinde proaktif bir yaklaşımla hata ve suiistimale anlık müdahaleyi mümkün kılan ve dijital raporlama yapabilen, yapay zeka sayesinde kendisine verilen komutları yerine getiren ve konuşarak iletişim kurabilen esasen bir iç denetçi gibi çalışan bir yazılımdır. Sürekli denetimin uygulama adımları; denetim planlaması, denetimin uygulanması, denetimin raporlanması ve denetimin izlenmesi olmak üzere 4 başlıkta belirlenmiştir.

Türkiye'de sürekli denetime ilişkin başka adımlar da atılmış olmakla birlikte, sürekli denetimin kamu kurumlarının iç denetimlerinde uygulamaya başlamasının önünde aşılması gereken bazı zorluklar bulunmaktadır. İç Denetim Başkanlıklarının özellikle bakanlıklarda idari birim olarak bilgi teknolojileri (BT)



denetim, sürekli denetim, veri analizi vb. alt birimleri kurması mümkün gözükmemektedir. Değişen dünya ve gelişen teknoloji dikkate alındığında iç denetim mevzuat alt yapısının güncellenme ihtiyacı bulunduğu görülmektedir.

Dünyada denetimde yaşanan değişimleri ve gelişen trendleri yakalamak isteyen iç denetim başkanlıkları ve iç denetçilerin aktivite bazında sürekli denetim faaliyeti yürütebilecekleri değerlendirilmektedir. Sürekli denetim uygulamasının başarı anahtarı ise değişimin herkes tarafından kolayca anlaşılabilmesi, denetim muhakemesinde değişim olmadan kurumun kısa ve uzun vadeli hedeflerine odaklanmış olmasıdır. Ayrıca İç Denetim Birim Başkanlarının sürekli denetimin etkinliğini ve verimliliğini periyodik olarak gözden geçirmeleri gerekli görülmektedir.

Diğer yandan, Covid-19 pandemi sürecinde birçok iş, işlem ve faaliyetlerini dijital ortamda yürüten kurumların/ işletmelerin maruz kalabilecekleri siber saldırılardan kendilerini korumaları daha önemli hale gelmektedir. Özellikle verilerin güvenliğinin sağlanması hayati önem taşıdığından kurumlar siber güvenlik önlemlerini artırma durumunda kalmışlardır. Bu kapsamda, kamu kurumları ve kritik altyapı hizmeti veren işletmelerce uyulması gereken Bilgi ve İletişim Güvenliği tedbirlerini içeren, 06.07.2019 tarih ve 30823 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 2019/12 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesini müteakiben, Dijital Dönüşüm Ofisi Başkanlığı koordinasyonunda, **Bilgi ve İletişim Güvenliği Rehberi** hazırlanmış ve 2020 yılı Temmuz ayında yayımlanmıştır. Rehberin 2.3.2. Bilgi ve İletişim Güvenliği Denetim başlığı altında (s. 31) “*Rehberin uygulanmasına ilişkin denetimler, gerekli mekanizmalar oluşturularak, yılda en az bir kez olmak üzere iç denetim yolu ile gerçekleştirilir. Denetim faaliyetleri Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi tarafından hazırlanan ve <https://www.cbddo.gov.tr> adresinde yayımlanan Bilgi ve İletişim Güvenliği Denetim Rehberi esas alınarak yürütülür.*” denilmiştir. Bu hüküm doğrultusunda **Bilgi ve İletişim Güvenliği Denetim Rehberi** taslağı hazırlanmış ve görüşe sunulmuştur. Söz konusu rehber taslağında (s.7), “*Denetim faaliyetlerinin öncelikli olarak Kurumların iç denetim birimlerinde görev alan ve bilgi*

*sistemleri alanında denetim yapmak üzere görevlendirilen iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmesi beklenmektedir.*” ifadesi yer almaktadır. Rehberin büyük ihtimalle bu şekilde çıkacağı kanaatinde olunmakla birlikte, ilgili düzenlemenin iç denetçilerin önünde önemli bir fırsat penceresi araladığını söylemek mümkün olabileceği gibi bu denetimlerin sorumluluğunun iç denetçilere yüklenmesiyle bazı riskleri de beraber getireceğini ifade etmek gerekir. Derneğimiz tarafından, iç denetim birim başkanlıklarından da görüş alınarak, rehber taslağında yapılması uygun görülen değişikliklerle ilgili görüşlerimiz Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi’ne bildirilmiştir.

Bu gelişmeler çerçevesinde, kamu idarelerinde BT denetimlerinin yaygınlaştırılması, iç denetim birimlerince işbirliği halinde örnek/pilot BT denetimlerinin yürütülmesi, uzaktan denetim ve sürekli denetim modellerinin uygulamaya geçirilmesi, uluslararası BT denetim sertifikalarından birine sahip iç denetçi sayısının artırılması yönünde çalışmalara odaklanılması iç denetimin kamu yönetimindeki fonksiyonunun güçlendirilmesi bakımından stratejik bir öncelik ve kritik bir konu olarak değerlendirilmektedir.

#### 4.4. İç Denetçiler Arasında İşbirliğinin Güçlenmesi ve KİDDER’in Kamuda Öncü Niteliğinde Çalışmaları Yürütmesi

Türkiye’de, kamu kesiminde iç denetimin uygulamaya başlamasıyla birlikte 2007 yılında kurulan KİDDER, iç denetim sisteminin doğru bir şekilde kurgulanması ve uygulanması sürecinde gayret gösteren aktörlerden biri olarak, diğer paydaşlarla uyumlu şekilde gerçekleştirdiği faaliyetlerle iç denetim mesleğinin gelişmesinde önemli rol oynamaktadır.

Kamu iç denetçilerinin resmi nitelikte tek mesleki kuruluşu olarak KİDDER, sayıları giderek artan üyelerinin sağladığı destekle ve iç denetimle ilgili tarafları bir araya getirerek yürüttüğü faaliyetlerle, diğer meslek kuruluşları tarafından da takdir toplayan kamu yönetimi aktörleri tarafından dikkatle takip edilen saygın bir sivil toplum kuruluşu konumundadır.

KİDDER'in 28 Mart 2021 tarihinde gerçekleştirilen 7. Olağan Genel Kurulu seçimleri sonucunda yeni bir yönetim kadrosu oluşturulmuştur. Meslektaşlarımızdan aldığımız destek ve güvene dayanarak, Derneğimizi en iyi şekilde temsil etmenin gayretiyle, Yönetim Kurulu olarak faaliyetlerimizi amatör bir ruh ve heyecan içerisinde profesyonel çalışmalar ortaya koyarak sürdürmeye çalışmaktayız.

Derneğimiz tarafından iç denetim mesleğinin tanıtımına, iç denetçilerin mesleki yetkinliklerinin sürdürülmesine/artırılmasına, denetim alanındaki uluslararası uygulama ve gelişmeleri takip ederek Türkiye'deki iç denetim sistemi ve uygulamalarıyla ilgili sorun ve aksaklıkların, yetersizliklerin giderilmesi yönünde çalışmalar yürütmek suretiyle ülkemizdeki denetim ve yönetim sisteminin geliştirilmesine yönelik pek çok faaliyet yürütülmektedir. Derneğimiz tarafından yürütülen faaliyetleri başlıca;

- 1- Eğitim ve Danışmanlık Faaliyetleri
- 2- Yayın Faaliyetleri
- 3- Konferans ve Seminer Etkinlikleri
- 4- Diğer Mesleki Faaliyetler

başlıkları altında toplanmak mümkündür.

Bu başlıklar altında yürütülen çok sayıda faaliyetten bu yazıda tek tek bahsetmek mümkün olmamakla birlikte önemli gördüğümüz son 3 yılda yürütülen bazı faaliyetler aşağıda kısaca belirtilmiştir.

#### **Eğitim ve Danışmanlık Faaliyetleri kapsamında;**

- 2018 yılında 12 eğitim, 2019 yılında 14 eğitim, 2020 yılında ise 4 yüz yüze eğitim yanı sıra pandemi sürecine bağlı olarak farklı konularda 17 webinar düzenlenmiştir.
- Danışmanlık faaliyeti olarak 2018 yılında "İç Denetim Hizmetleri Pilot Uygulaması", 2019 yılında "İç Kontrol" ve "Risk Yönetimi" konularında olmak üzere 3 danışmanlık hizmeti verilmiştir.
- 2021 yılı başından 28/03/2021 tarihine kadar 1'i Sürekli Mesleki Gelişim Eğitimi, 1'i CIA Hazırlık Eğitimi olmak üzere 2 eğitim düzen-

lenmiş, ayrıca "Taşınmaz Yönetimi Denetimi ve Uygulamaları", "Kamulaştırma Denetimi ve Uygulamaları, Kamulaştırma Bütçesinin Optimizasyonu", "Performans Denetimi ile İlgili Uygulama Paylaşımı" konularında webinarlar düzenlenmiştir.

#### **Yayın Faaliyetleri kapsamında;**

- DENETİŞİM Dergisi, 2018 yılından itibaren farklı bir formatta akademik niteliği güçlendirilmiş olarak tekrar yayımlanmaya başlamış, 2018/Ağustos 17. sayısından 2021/Ocak 22. sayısına kadar her sayısı 1000 adet olmak üzere basılarak üyelerimizin yanı sıra Bakanlıklar, kamu kurumları, mahalli idareler ve üniversite üst yöneticilerine dağıtımını sağlanmıştır.

Hali hazırda ULAKBİM TR Dizin'de ASOS indekste taranan Dergimizin DERGİPARK üzerinden de izlenmesi mümkündür.

- Kitap çalışması olarak Derneğimizce, Marmara Belediyeler Birliği ve İstanbul Ticaret Üniversitesi İşbirliği ile "İyi Yönetişim İçin Nasıl Bir Stratejik Plan?" adlı kitap yayınlanmıştır. Çalışmanın öne çıkan özellikleri ilk defa 3. nesil KİDDER Akıllı Stratejik Planlama ve KİDDER Strateji Ağları Modellerinin geliştirilmiş olmasıdır. Çalışma stratejik planlama süreçlerinde kolaylaştırıcı olması açısından önemlidir.
- İstanbul'da düzenlenen "İnovasyonun İç Denetime Entegrasyonu ve Çevik Denetim Anlayışı Semineri"ne ilişkin 1 bülten, "Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Yapay Zeka ve İç Denetim" konulu etkinliğe ilişkin 1 bülten yayınlanmıştır.
- IT Governance inisiyatifi ve KİDDER, PEMPAL grubunun hazırlamış olduğu Koronavirüs Pandemisinin İç Denetimin Rolü ve Faaliyetlerine etkisi konulu araştırma çalışması Cantekin ERTEKİN ile Türkçe'ye çevrilmiş ve Bahadır TOPAL ve Mehmet BÜLBÜL'ün editörlüğünde yayınlanmıştır.

#### **Konferans ve Seminer Etkinlikleri kapsamında;**

- İç denetim farkındalık ayı etkinliği olarak Derneğimiz ve Marmara Belediyeler Birliği

işbirliğiyle, E&Y ve Vbase firmasının stratejik ortaklığında 11-12 Mayıs 2018 tarihlerinde İstanbul'da "İç Denetim İş ve İşleyişinde Katma Değeri Destekleme Semineri" düzenlenmiştir.

- 14 Aralık 2018 tarihinde İstanbul'da "Yapay Zekâ ve İç Denetim" konulu seminer düzenlenmiştir.
- 3 Kasım 2018 tarihinde İstanbul'da "İnovasyonun İç Denetime Entegrasyonu ve Çevik Denetim Anlayışı" konulu etkinlik düzenlenmiştir. Derneğimiz ve Kadıköy Belediye Başkanlığının destekleri ile düzenlenen etkinlikte, gelişen ve değişen dünyada iç denetim ve inovasyon kapsamında dünyadaki iyi uygulama örnekleri üzerinden kamuda denetimin evrildiği durum tartışılmıştır.
- 15 Ocak 2019 tarihinde İzmir'de Derneğimiz, İDKK ve ASBÜ işbirliğiyle düzenlenen "Stratejik Yönetim Temelinde İç Denetimin Katma Değeri" konulu konferans çevre illerden gelen meslektaşlarımızın da katılımıyla gerçekleştirilmiştir.
- 27 Şubat 2019 tarihinde Ankara'da İDKK ve ASBÜ işbirliğiyle "DEĞİŞEN DÜNYADA DÖNÜŞEN DENETİM 4D" temalı "1. Uluslararası Kamu İç Denetim Konferansı" düzenlenmiştir. Konferans, Avrupa Komisyonu İç Denetim Genel Müdürü ve Genel Müdürlük yöneticileri, Sayıştay Başkanlığı, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu temsilcileri, çeşitli kurumların Genel Müdürleri, yabancı misyon temsilcileri, kamu kurumlarının Strateji Geliştirme Başkanları, çeşitli sivil toplum kuruluşlarının temsilcileri ve Türkiye'nin dört bir yanından gelen iç denetçilerin katılımlarıyla gerçekleştirilmiştir.
- 27 Ocak 2020 tarihinde İstanbul'da "Sağlıklı İç Denetçi Sağlıklı İç Denetim" konulu seminer düzenlenmiştir.

#### Diğer Mesleki Faaliyetler kapsamında;

- 26-27 Ekim 2019 tarihlerinde İzmir Bakırçay Üniversitesi ev sahipliğinde düzenlenen

9. Uluslararası Balkanlarda Sosyal Bilimler Kongresine katılım ve katkı sağlanmıştır.

- Nisan 2020 PEMPAL ve KİDDER işbirliği ile "Covid-19'un İç Denetimin Rolü ve Faaliyetleri Üzerindeki Etkisi" etkinliği düzenlenmiştir.
- 2018-2019 yıllarında Avrupa Komisyonu İç Denetim Konferanslarına katılarak ülkemiz kamu iç denetim faaliyetleri hakkında ve diğer konularda bilgi alışverişinde bulunulmuştur..
- Uluslararası kurum ve kuruluşlarla (PEMPAL, ECDGIA) gelecekteki işbirlikleri için bağlantılar kurulmuş planlama çalışmaları yapılmıştır.
- 2018-2021 yılları arasında Sayıştay Başkanı, Ankara Üniversitesi, Gazi Üniversitesi, Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi rektörleri, HMB Bakan Yardımcıları, Milletvekilleri, TBMM Plan Bütçe Komisyonu üyeleri, çeşitli kurumların üst yöneticileri ziyaret edilerek iç denetim mesleğinin tanıtımı yapılmış, yapılan çalışmalar ve mevcut sorunlar dile getirilmiştir.
- 2020 yılı içerisinde iç denetçi meslektaşlarımız arasındaki iletişimi güçlendirmek amacıyla elektronik haberleşme grupları kurulmuş, sosyal medya hesapları aktifleştirilmiştir.
- Bilirkişilik Kanunu kapsamında iç denetçilerin doğrudan bilirkişi olabilmesi yönünde resmi başvurularda bulunulmuştur.
- 2020 yılında Dernek web sayfası ile Denetışim web sayfası yenilenmiştir.

Derneğimiz, kamu iç denetçilerinden aldığı güçle ve ilgili paydaşlarla uyum içinde çalışarak, ülkemizde iç denetim mesleğinin gelişmesi için bu tür etkinlikleri ve organizasyonları gerçekleştirmeyi sürdürecektir.

## 5. ÖNÜMÜZDEKİ DÖNEME İLİŞKİN BEKLENTİ VE HEDEFLER

KİDDER olarak iç denetim mesleğinin hak ettiği noktaya gelebilmesi için 2007 yılından itibaren yaşadığımız her türlü gelişmeden ve içinde bulunduğumuz pandemi sürecinden önemli bulgular ve dersler çıkarılmıştır. Bu bulgu ve dersler ışığında önümüzdeki dönemde farklı bir perspektifle mevcut faaliyetlerimi-

zi geliştirmenin yanı sıra bazı alanlarda daha nitelikli çalışmalar yürütülmesi hedeflenmektedir.

- Türkiye'de 9 Temmuz 2018 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlanan Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'nin ilerleyen zamanlarda modüler olarak bir kısmının veya tamamının gelişimine, değişimine ve iyileştirilmesine devam edileceği öngörümüzün bir izdüşümü olarak iç denetimin Türk Kamu Yönetimine gerek karar alma gerekse denetim tarafında yüksek katma değer sağlama için KİDDER olarak gerekli hazırlık çalışmaları yürütülecektir.
- Stratejik yönetim anlayışının öne çıktığı çağımızda bir meslek olarak günümüz yönetsel ihtiyaçlarının giderilmesinde iç denetimin iyi bir araç olduğunun ülkemiz özelinde daha iyi anlaşılması ile bu çerçevede yapısal sorunların ve insan kaynağı yönetimi süreçlerinin iyileştirilmesine daha fazla yoğunlaşılması sağlanacaktır.
- Geçmiş tecrübelerimiz ve birikimimiz kılavuzluğunda risk odaklı iç denetimin yanına kontrol kavramını önceleyen bir denetim anlayışının yaygınlaştırılması, kurumlarda üç yıllık iç denetim planları ve yıllık programlarının iç denetim birimleri arasında işbirliği ve bir etkileşim içinde hazırlanması teşvik edilecektir.
- Yeni teknolojilerin (nesnelerin interneti, büyük veri, açık veri, yapay zeka, kayıt zinciri, veri madenciliği, karar destek sistemleri, bulut bilişim, yapay sinir ağları, robotik süreç otomasyonu vb.) iç denetimin geleceğinde daha ön planda olacağı öngörüsüne uygun bir içerik sunmak amacıyla bilgi güvenliği ve siber güvenliğin her geçen gün artan üstel önemiyle orantılı olarak bilgi teknolojileri (BT) denetimi konusunda hem iç denetçiler hem de iç denetim faaliyeti açısından kapasite artırımına destek sağlanması önceliklenecektir.
- Kurumlara sağlayacağı yüksek katma değer yönünden önemli görülen performans denetimlerinin yaygınlaşması için farkındalık sağlamaya, bilgilendirmeye ve örnek veya pilot

denetimlerin uygulamaya konulmasına yönelik çalışmalar yapılacaktır.

- Derneğimiz yayın organı Denetisim Dergisi ile ilgili olarak; uluslararası indekslerde taranan bir dergi konumuna getirilmesi, kamuda iç denetçi olarak çalışan meslektaşlarımıza makale yazma konusunda eğitim vererek bundan sonra da Dergiye olan katkılarına yeni bir ivme kazandırılması, kamu iç denetçilerinin kurumlarında yürüttükleri denetim, danışmanlık ve eğitim faaliyetlerini makale ve örnek olay olarak yazıya aktarmaları teşvik edilecektir.

Açıklanan vizyon ve hedefler çerçevesinde Derneğimiz; özellikle kamu sektöründe iç denetimle ilgili konularda paydaşlarına yeni ufuklar açmayı, iç denetim/denetim mesleğini ilgilendiren önemli konuları gündeme taşımayı, mesleki gelişime katkı sağlamayı, ülkemiz kamu yönetimine değer katacak çıktılar üretilmesine zemin hazırlamayı önemli görevlerinden biri olarak görmektedir.

Özetleyecek olursak, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçtiğimiz ve bir takım ekonomik-siyasi risklerle karşı karşıya olduğumuz bu zaman diliminde, yeni sistemin avantajlarından yeterince yararlanabilmek ve ülkemizi 2023, 2053, 2071 hedeflerine ulaştırabilmek için; karşı karşıya olduğu riskleri doğru tanımlayıp kontrol edebilen, katılımcı, adil, bütün kesimlere güven telkin edebilen etkili bir kamu yönetimi sisteminin oluşturulması öncelikli ve zaruri görülmeli, bu amaçla başlanılan/henüz başlanılmayan bütün reformların hızlandırılarak ülkeye ait tüm doğal, fiziki, beşeri, ekonomik kaynakları aktif hale getirmeye elverişli bir ortamın tesisine yönelik adımlar atılmalıdır. Bu yönde atılacak adımların başarılı olabilmesinin şartlarından biri olarak, yönetime gelecek vizyonu sunabilen, saydam ve hesap verebilir bir ortam oluşturulmasına katkı verebilme potansiyeli bulunan, kendi kaynak maliyetini de sorgulayabilen, değerlendirdiği süreçlere uluslararası standartlarda güvence sunabilen ve aynı zamanda yönetimle uyumlu çalışan bir denetim mekanizmasının (iç denetim sisteminin) yerleştirilmesini önemli görüyoruz. Bunu ifade ederken "denetim mekanizmaları (veya iç de-

netim sistemi) etkinleştirilirse ülkemiz kamu yönetimindeki bütün sorunlar çözülür” gibi abartılı bir iddiada bulunmuyoruz. Ancak ülkemiz için ciddi bir maliyeti olmayan böyle bir adım atıldığında, kamu yönetimini etkinleştirmede önemli ve gerekli bir aşamanın kat edilmiş olacağına bilinmesini ve kabullenilmesini bekliyoruz.

Bu anlayış ve perspektifle, üyelerimizin aidiyet duygusunu geliştirmenin, temsil ettiğimiz camianın hak ve menfaatlerini korumanın yanı sıra, mensubu olduğumuz iç denetim mesleğini desteklemek ve geliştirmekle de görevli olduğumuzun bilinci içinde KİDDER Yönetim Kurulu olarak önümüzdeki dönemin ülkemiz, mesleğimiz ve meslektaşlarımız için faydalar getirmesini temenni ediyor, saygılarımızı sunuyoruz.

#### Yarlanılan Kaynaklar

- Akbulut, N. & Kaş, O. (2018). Cumhurbaşkanlığı Yönetim Sisteminde Kamu Denetimi ve İç Denetimin Yeri. *Denetışim Dergisi*, (18). 77-87.
- Al, H. (2007). Kamu kesiminde yeni denetim yaklaşımları. *Amme İdaresi Dergisi*, 40(4), 45-61.
- Alicı O. V. (2016). Kamu yönetiminde iç denetim mekanizmasının reorganizasyonu. *Sosyal Bilimler Dergisi*, (5), 186-200.
- Alptürk, G. (1991). “Amerikan Sayıştay’ı ve Performans Denetimi”, *Sayıştay Dergisi*, Özel Sayı, Nisan-Haziran 1991.
- Altuğ, F. (1995). Mali Denetim, Bursa: Uludağ Üniversitesi Basımevi.
- Altuk, E. (2021). Covid-19 salgınının iç denetim üzerindeki etkileri: bir çözüm önerisi olarak uzaktan denetim. *Denetışim Dergisi*, (22), 15-26.
- Anıl Keskin, D. (2009). Kamu ve özel sektör yönetiminde iç kontrol sistemi ve değerlendirmesi, *Denetışim Dergisi*, (3), 14-22.
- Arcagök M. S., Yörük, B., (2004). “Yönetim Kontrolü/iç Kontrol”, *Maliye Dergisi*, Sayı:145.
- Aytuna, T., (1986). “Felsefeci Gözüyle Denetim”, *Denetim*, Ankara, , Sayı: 10, s.9
- Balta Z., (2006). “İç Denetçilik Mesleği”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı: 31, Ocak-Mart 2006.
- Belanger, M., (1995). “Fransız Yerel Yönetimleri Hesaplarının Yargısal Denetimi: Bölge Hesap Mahkemeleri”, (TODAİE tarafından 13 Ekim 1994 tarihinde Ankara’da düzenlenen konferanstan hareketle kaleme alan: Durmuş Tezcan), *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 17 (Nisan-Haziran 1995), s.6.
- Bozkurt, P. (2013). Denetim kavramı ve denetim anlayışındaki değişimler. *Denetışim Dergisi* (12), 56-62.
- Bozkuş Kahyaoğlu, S. (2012). Modern iç denetim ile değer yaratmak, *Denetışim Dergisi* (9), 9-11.
- Calderia Vitor; Portugal, (1997). In., Effects of European Union Accession, Part 1: Budgeting and Financial Control, *Sigma Papers* No: 19.
- Carmen De Vicente Martín. Miguel A. Sánchez del Águila, (May 2003). “Internal And External Financial Auditing in Spain: La Intervención General De La Administración Del Estado And The Tribunal De Cuentas”, Third EUROSAI Training Event: Seminar on “Evaluation of Internal Control Systems”, Prague, 26-28
- CDLR, (1995). Yerel Yönetimlerde Mali Yönetim, Fransa ve İngiltere Örneği, Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Çıplak V. (2009). “Kamu Kesiminde İç Denetim: Türkiye Uygulaması” Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi
- Diamond, J. (2002). The Role of Internal Audit in Government Financial Management : An International Perspective, IMF Working Paper: WP/02/94, Washington, D.C. ,
- DYE, Kenneth M., (1996). Accountability, Auditing and Democracy, (Notes for an Address to The Commonwealth Conference of Auditors General), Lahore.
- DYE, Kenneth M., (1997). Performance Auditing in Asian Supreme Audit Institutions, Opportunities for Development, The World Bank, June.
- Eddison, Tony & Tıkız, C., (1993). Yerel Yönetimlerde Denetim. İstanbul: TOKİ ve IULA-EMME ortak yayını.
- EUROSAI (1992). Sayıştay Denetiminden Sonuç Alınması Semineri Notları, (Kaleme alan: Gül Alptürk), *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 8 (Nisan-Haziran).
- EUROSAI, (1992). “Sayıştay Denetiminden Sonuç Alınması Semineri (27-29 Mayıs 1992, İstanbul) Sentez Bildirisi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 8 (Nisan-Haziran)

- EUROSAI, (1995). Federal Law on the Accounts Chamber of the Russian Federation, EUROSAI Publications, June.
- Fişek, K. (2011). Yönetim, Ankara: Kilit Yayınları.
- Gönülaçar, Ş. (2010). Kamudaki iç denetçiler ile müfettişler arasındaki görev örtüşmesi sorununa bir çözüm önerisi: İngiltere eğitim sisteminde iç denetim ve teftişin rol ve sorumlulukları. Mali Hukuk Dergisi, (148), 25-32.
- Gören İ., Atakan N., Efe Ş., & Özbaran M. H. (2003). "Denetimde Kalite Yönetimi, Güvencesi, Kontrolü" Sayıştay Yayınları, Araştırma, İnceleme, Çeviri dizisi.
- Gündüz, N. (1974). Kalkınma İçin Sistemci Denetim. Ankara: TODAİE, s.63.
- Günerdem D. E. (2004) AB Aday Ülkelerinin Kullanımı İçin Kamu Harcama Kontrol Sistemi (İngiltere Örneği), Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı: 18, ilkbahar.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu [İDKK], 2008 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, Ankara, 2009, <http://www.idkk.gov.tr/web/guest/home> (Erişim Tarihi 09.11.2010), s.1.
- İDKK (2018). Kamu İç Denetimi Genel Raporu-2017, [www.idkk.gov.tr](http://www.idkk.gov.tr).
- IIA, (2008). "Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, Kırmızı Kitap", TİDE Yayınları, , s. 11.
- INTOSAI, (1989). "Audit Profile: The French Cour des Comptes", International Journal of Government Auditing, October.
- Jou, Jianwua, (1997). "The present situation and developing trends of Chinese internal auditing", Managerial Auditing Journal, Vol.12.
- Kavakoğlu, T., (2010). Yerel Yönetimlerde İç Denetim Modeli: Denizli İl Özel İdaresi Örneği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Denizli, Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, , s.8.
- Kebeli, A. (2020). Kamu iç denetiminde kurumsal performans denetiminin yeri. Denetisim Dergisi (20). 5-31.
- Kesik, A. (2005). "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi" Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi: s.94-114. Sayı:9 / 1.
- Kıral H., (Ed.), (2014). İç denetim - yönetime değer katmak. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.
- Koçdemir M. (2012). Denetim Üzerine Kavram Kargaşaları: Ülke Örnekleri, E- Makale [www.malikilavuz.com.tr](http://www.malikilavuz.com.tr) (erişim:24.05.2012).
- Köse, H.Ö., (2007). Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim. Sayıştay Yayını.
- Li Yuedong, (t.y.). A Comparative Study About Internal Auditing Approach Between Germany and China <http://siteresources.worldbank.org/EXTFINANCIAL-MGMT/Resources> (Erişim:13.06.2012).
- Mallı, İ., (2012). Kamu Mali Yönetiminde İç Denetimin Önemi ve Farklı Ülkelerde uygulanan İç Denetimin Karşılaştırılması. (Yüksek Lisans Tezi), Ankara, Gazi Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü.
- OECD-PUMA (Public Management Service), (1996). Performance Auditing and the Modernization of Government, OECD Publication Service, Paris, p.87.
- OECD, The Legal Framework for Budget Systems, An International Comparison, Paris, 2004.
- Okur, Y. (2007). Denetisim: Ortak aklın harmanı. Denetisim Dergisi (1), 9-15.
- Okur, Y. (2007). Türkiye'de kamu denetimi, değişim süreci ve performans denetimi. Ankara: Nobel Yayınları.
- Pehlivanlı D. (2010). Modern iç denetim. İstanbul: Beta Basım.
- Pratley, Alan (2003), "Public Expenditure Management Manual for Europe", (Çev.M. Sait Arcağök ve Bahadır Yörük), Maliye Dergisi, Sayı:145, s:194-204, Ocak-Nisan 2004.
- Sarıkaya, R, Orman, R., Özgel, Ç. (2020). Türk kamu sektöründe sürekli denetim uygulaması: E-Denetçi. Denetisim Dergisi, (21). 53-65.
- Sayıştay (2000). Performans ve Risk Denetim Terimleri, (Derleme: Arife Çoşkun), Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 5, Ankara: Sayıştay Yayınları.
- Sayıştay (1987). Federal Almanya Sayıştay'ı ile Bazı Sayıştayların (Anayasal Konumları Yönünden) Karşılaştırılması, Ankara: Sayıştay 125.Kuruluş Yıldönümü Yayınları.
- Saygın E. & Yamak, T. (2017). Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde İdari Denetim: Kamu 'Denetisim' Modeli. Denetisim Dergisi, (17). 05-18.

- Selimoğlu Kardeş, S. & Saldı, M. (2021). COVID-19 etkisinde sürdürülebilirliğin sağlanması ve iç denetimin değişen rotası. *Denetisim Dergisi*, (22). 05-14.
- Şensoy S. (2006). “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Bütçenin İdari Denetimi” Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, yüksek lisans tezi.
- Topal, B., Velioğlu H. & Olum. S. (2020). Sürekli denetimin yol haritası. *Denetisim Dergisi* (21). 27-38.
- Tortop, N., (1995). “Fransa’da Yerel İdarelerin Devlet Tarafından Denetimi”, *Çağdaş Yerel Yönetimler*, Cilt: 4, Sayı: 2 (Mart).
- Tortop, N. v.dğr. (1993). *Yönetim Bilimi*, Ankara: Yargı Yayınları.
- Uzay, Ş. (2003). İç denetimin geleceği ve yeni eğilimler. XXII. Türkiye muhasebe eğitimi sempozyumu bildiri-leri. 205-231, Antalya.
- Uzun F. (2007). “İç Denetim ve Fransa Uygulaması”, *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, Cilt; 12, Sayı;9, Eylül.
- Yaman, A. (2009). Yönetimin Kontrolünden Kontrolün Yönetimine: Paradigma Değişimi. *Denetisim Dergisi*, (3), 22-28.





Tarih: ...../...../202....

## ABONELİK FORMU

- Denetişim Dergisine 1 yıl abone olmak istiyorum. (KDV Dahil) 100 TL  
 Denetişim Dergisine 2 yıl abone olmak istiyorum. (KDV Dahil) 180 TL  
 .....sayıları istiyorum (Satış fiyatı KDV dahil 50 TL'dir. Yılda 2 sayı yayımlanır).

### ABONELİK BİLGİLERİ (KİŞİSEL ABONELER İÇİN)

AD SOYAD : .....  
DERGİNİN GÖNDERİLMESİ  
İSTENİLEN ADRES : .....  
TELEFON (EV/İŞ) : .....  
CEP TELEFONU : .....  
E-POSTA ADRESİ : .....  
DOĞUM TARİHİ : .....  
MESLEĞİ : .....  
KURUMU : .....

### ABONELİK BİLGİLERİ (KURUMSAL ABONELER İÇİN)

KURUM ADI / ÜNVANI : .....  
DERGİNİN GÖNDERİLMESİ  
İSTENİLEN ADRES : .....  
TELEFON / FAKS : .....  
E-POSTA : .....  
FATURADA YER ALMASI  
İSTENİLEN BİLGİLER : .....

### ÖDEME BİLGİLERİ

Abonelik bedelinin Ziraat Bankası Başkent Şubesi nezdindeki TR 82 0001 0016 8358 7849 3750 01 no'lu IBAN hesabına yatırılarak, dekontun ve derginin gönderileceği posta adresinin iletilmesi gerekmektedir.

### YAZIŞMA ADRESİ

**Kamu İç Denetçileri Derneği**  
Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6 Kızılay ANKARA  
T: +90 (312) 424 06 20; E-posta: denetisim@kidder.org.tr;  
Web: <https://www.kidder.org.tr/denetisim/>



# DENETİŞİM DERGİSİ YAZIM KURALLARI

## A- GENEL ESASLAR

1. Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER)'in yayın organı olan Denetişim Dergisi, sosyal bilim-ler alanında ve kamu yönetiminde denetim/iç denetim sisteminin gelişimine katkı sağlama-nın yanı sıra iyi yönetim ilkelerinin yerleşmesini amaçlayan, TÜBİTAK ULAKBİM kriterlerini gözeten, bilimsel içerikte 'hakemli dergi'dir; 6 ayda bir yayımlanır. Yazım dili Türkçedir. (İngilizce yazılmış makaleler de yayımlanabilir.)
2. Gönderilen yazılar derginin kapsamı ile ilgili olmalıdır. İç denetim, iç kontrol, risk yönetimi, yönetim, süreç yönetimi, performans yönetimi vb. gibi iç denetimle doğrudan ilişkili konu-larda yazılan makaleler öncelikli olarak yayımlanır.
3. Gönderilen yazılar, daha önce hiçbir yayın organında tam metin olarak yayımlanmamış veya yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır. Daha önce ulusal ya da uluslararası kongre ya da sempozyumlarda sunulmuş ve özet metni basılan çalışmalar, bu nitelikleri belirtilecek gönderilebilir. Yazarların yazı göndermeden önce Dergimizin kapsam ve politikasına ilişkin belgeler ile yayın etiği kurallarını incelemeleri tavsiye edilir.
4. Gönderilen yazılar, editör tarafından bir ön değerlendirilmeye ve intihal sorgulamasına tabi tutulduktan sonra bir Yayın Kurulu üyesi ve iki bağımsız hakemin değerlendirmesine sunu-lur. Dergimizde çift kör hakemli değerlendirme (double-blind review) sistemi uygulanmak-tadır. Hakem değerlendirme sistemindeki süreçlerin tamamlanmasından sonra Yayın Kuru-

- lunun belirlediği sıraya göre yayım sürecine alınır. Değerlendirme sonucunda yayımlanması uygun görülmeyen eserlerle ilgili olarak yazar(lar)ına bilgi verilir.
5. Yayımlanması kabul edilen yazıların bütün hakları Denetişim Dergisine aittir. Dergimizde yayımlanan yazılardan "Denetişim Dergisi" kaynak gösterilerek alıntı yapılabilir. Yazıların içeriğinden yazarları, reklâmların içeriğinden ilah sahipleri sorumludur.
6. Yazıların araştırma ve yayın etiği kurallarına uygun olması esas olup, bu hususta COPE (Committee On Publication Ethics) standartları gözetilir.
7. Yayımlanmasına karar verilen yazılardaki basit yazım ve dizim hataları, yazara gönderil-meksizin Yayın Kurulunca re'sen düzeltilebilir.
8. Yayımlanan her bir yazı için telif ücreti ödenir. Ödenecek telif ücretinin tutarı, yayımlanan yazının türü ile bilimsel özgünlüğü ve araştırma yoğunluğu dikkate alınarak Yayın Kurulu tarafından belirlenir. Telif ücretinin ödenmesi yazının yayımlanmasını müteakiben yapılır.
9. Yazılar, elektronik ortamda "denetisim@kidder.org.tr" adresine word dosyası formatında gönderilmelidir. Gönderilen e-posta metninde, yazarın isim ve unvanı, açık adresi, telefon numarası, e-posta adresi ile telif ücreti ödenebilmesi için gerekli olan T.C. kimlik numarası ve banka hesap numarası bilgileri belirtilmelidir.
10. Aynı sayı içerisinde, aynı yazara ait tek yazarlı birden fazla eser yayımlanamaz.

## B- YAZIM KURALLARI

1. Gönderilen yazılar;
  - Türkçe olmalıdır. İngilizce yazılmış makaleler de yayımlanabilir.
  - Özet bölümü hariç 4000 kelimedenden az 8000 kelimedenden çok olmamalıdır.
  - "Times New Roman" yazı tipinde, 10 punto büyüklüğünde, tek satır aralıklı (1,0) olacak şekilde iki yana yaslı/dayalı biçimde yazılmalıdır.
  - "Normal" sayfa yapısında, üstten ve alttan 3 cm, sağdan ve soldan ise 2 cm kenar boşlu-ğu olacak şekilde, cilt payı bırakılmadan ve 1 cm satır girintisi ile yazılmalıdır.
  - Bilimsel makale yazım kurallarına ve Türk Dil Kurumunca belirlenmiş imla ve yazım ku-rallarına uygun olmalıdır.
2. Yazı; Türkçe ve İngilizce başlık, Türkçe ve İngilizce özet, makalede ele alınan ana konuları bel-irten anahtar kelimeler, giriş, gelişme, sonuçla ilgili değerlendirme ve önerilerin özetlendiği sonuç bölümlerinden oluşmalıdır. İlgili bölümler aşağıdaki şekilde düzenlenmiş olmalıdır.
  - **BAŞLIK ve Yazar Adı:** Yazı başlığı, makalenin içeriğini yansıtabilecek şekilde kaleme alın-malı ve 10 kelimeyi geçmeyecek şekilde 14 punto büyüklüğünde, tümü büyük ve kalın harfli, sayfaya göre ortalanmış olmalıdır. Bu başlığın bir satır altına ise başlık ile aynı bi-çimde ancak italik/eğik şekilde ve parantez içinde İngilizce makale başlığı da yazılmalıdır. Yazı ya da yazarların adları, İngilizce başlığın bir satır altına, sağa dayalı, italik, 11 punto büyüklüğünde ve kalın şekilde yazılmalıdır. Yazar adının ilk harfi büyük sonraki harfleri küçük, soyadının ise tümü büyük harflerden oluşmalıdır. Soyadı bitiminden sonra üzerine \* simgesi konulup, bu simge ilk sayfanın altına dipnot şeklinde belirtildikten sonra, yazar ya da yazarların unvanları, çalıştıkları kurumlar, Orcid numaraları ve e-posta adresleri, aralarına virgül konularak 10 punto büyüklüğünde yazılmalıdır.
  - **ÖZ:** Bu kısımda, yazıda ele alınan konu ile öneri ve sonuçlar 250 kelimeyi geçmeyecek şekilde Türkçe olarak özetlenmelidir. Türkçe özet kısmı 9 punto büyüklüğünde ve kalın harflerle iki yana yaslı olacak biçimde yazılmalıdır.
  - **Anahtar Kelimeler:** Bu bölümde yazıda ele alınan ana konuları belirtecek anahtar sözcük-lere yer verilmelidir. Anahtar kelimeler 3'ten az ve 5'ten çok olmamalıdır.
  - **Jel Kodları:** Bu bölümde yazıda ele alınan konulara ilişkin JEL kodlarına yer verilmelidir.
  - **ÖZ, Anahtar Kelimeler ve Jel Kodlarının İngilizceleri (ABSTRACT, Keywords, JEL Classi-fication)** aynı sırayla, anlam farkı olmaksızın, aynı biçim özellikleriyle ancak italik olarak yer almalıdır.
  - **1. GİRİŞ:** Giriş bölümünde yazının konusu, konu ile ilgili özet arka plan, yazının amacı ve ele alınan konular ile yönetime yer verilmelidir.
  - **2. AÇIKLAMA, TARTIŞMA VE DEĞERLENDİRMELER:** Bu kısımda yazının konusu ile ilgili mevcut durum analizi yapılmalı, mümkünse bu alandaki ulusal ve uluslararası uygulamaları ve standartları ile gelişmelere yer verilecek mevcut durumun eksiklikleri ve geliştirilmesi gereken yönleri olarak ele alınmalı ve bu amaca yönelik somut öneriler geliştirilmelidir.
  - **3. SONUÇ:** Yazıda ele alınan konu bu kısımda çok öz bir şekilde ele alınmalı, değerlendir-me ve öneriler özetlenmelidir.
3. Ekler, Tablo ve Şekiller aşağıdaki kurallara göre belirtilmelidir.
  - Tablo, şekil, grafik ve resimlerin adları; bu nesnelere sınırlarını aşmayacak şekilde, "Times New Roman" yazı tipinde, 10 punto büyüklüğünde, sözcüklerin baş harfleri büyük ve 1 satır aralıklı olarak nesnelere üzerine ortalanarak yazılmalıdır. Bu nesnelere alıntı

- yapılarak kullanılmışsa; alıntı yapılan kaynak nesnenin hemen altında, bu nesnenin sınırlarını aşmayacak şekilde, "Times New Roman" yazı tipinde, 10 punto büyüklüğünde, 1 satır aralıklı olarak ve ortalanarak yazılmalıdır. Bu husus ayrıca Kaynakça kısmında mutlaka belirtilmelidir.
  - Ekler, Kaynakça'dan önce verilmelidir. Bunlara metin içinde yapılan göndermeler; (Ek 1: Kurumlara Göre İç Denetçi Sayıları Tablosu), (Ek 2: Şekil xx) ya da (Ek 3: yyy Grafiği) şeklinde yapılmalıdır.
  4. Dipnot ve yararlanılan kaynaklar belirtilmeli, dipnotlar sayfanın altında verilmeli, yararlanılan kaynaklara metin içinde parantez içinde, metnin sonunda ise Kaynakça bölümünde yer verilmelidir. Dipnotlar ve Kaynakça aşağıdaki kurallara uygun olmalıdır.
    - Yararlanılan kaynaklar "Times New Roman" yazı tipinde, 10 punto büyüklüğünde, metin içi kaynak gösterme yöntemiyle (APA stiliinde) yazılmalı ve makalenin sonunda Kaynakça bölümünde yer almalıdır.
    - Kaynakçada yazarların önce soyadları ilk harfleri büyük diğerleri küçük şekilde, sonra adlarının sadece ilk harfleri büyük harfle kısaltma yapılmak suretiyle yazılmalı, yazı içinde atfı yapılmayan kaynaklara yer verilmemelidir.
    - Kaynakçada yararlanılan kaynaklar türüne bakılmaksızın yazar soyadına göre alfabetik olarak sıralanmalıdır.
    - İnternet üzerinden yararlanılan kaynaklarda yazar ismi bulunmuyorsa, bu kaynaklar, yazarı belirli kaynaklar sona erdikten sonra, "İnternet Kaynakları" başlığı altında ve erişim tarihlerinin kronolojik sıralaması dikkate alınarak yazılmalıdır.
- Çeşitli kaynaklardan yapılan alıntılar için kullanılabilecek örnekler aşağıda ve makale şab-lonunda sunulmuştur.

### Kaynakça

#### Kitap:

- İnalıcık, H. (2017). *Osmanlı imparatorluğu klasik çağ (1300-1600)* (24. baskı). İstanbul: Yapı Kredi Yayınları.
- Kepeççi C. (1998). *Bağımsız denetim* (3. baskı). Ankara: Siyasal Yayınevi.

#### Çeviri Kitap:

- Müftüler M. (2001). *Türkiye ve AB: Soğuk savaş sonrası ilişkiler*. (Coşkun Coşar, Çev.). İstanbul: Astra Yayınları.

#### Makale/Yazı:

- Okur, M. (2018). Makale örneği. *Denetişim Dergisi*, 1(12), 37-38.
- Yazar A., Çizer V., & Okur M. (2018, 20 Şubat). İnternette alınan yazarlı yazı: Yazım kuralları ve değerlendirme esasları. *Kidder*. [http://www.kidder.org.tr/?page\\_id=112](http://www.kidder.org.tr/?page_id=112) adresinden alındı.

#### Bildiri/Tez:

- Çizer, V. (2015). Konferans Bildirisi Örneği. *İç denetim konferansı* (ss. 4-45). Ankara: KİDDER Yayınları.
- Tezci, J. (2016). *İç denetimin gelişimi* (Basılmamış doktora tezi). Ankara Üniversitesi, Ankara.

**Yukarıdaki yazım kurallarına uygun yazı örneği, web sayfamızda yer almaktadır.**

## C - YAZI DEĞERLENDİRME ESASLARI

1. Dergiye gönderilen yazıların değerlendirilme süreci aşağıdaki şekildedir:
  - Dergiye gönderilen yazılar öncelikle Yayın Kurulu tarafından, intihal sorgulaması, konu, şekil, içerik ve etik kuralları yönünden değerlendirmeye tabi tutulur.
  - Yayın Kurulunca Makale Değerlendirme Formu (MDF) ile olumlu görüş bildirilenler, editör tarafından belirlenen iki bağımsız hakemin değerlendirmesine sunulur. Gönderilen yazı-nın kime ait olduğu konusunda hakemlere, makaleyi değerlendiren hakemlerin kimlikleri hakkında ise yazar(lar)ı bilgi verilmaz.
  - Yayın Kurulu tarafından yapılan değerlendirmede olumsuz görüş bildirilen makale ve yazılar, bağımsız hakemlere gönderilmez ve yazar(lar)ına bilgilendirme yapılarak (gerek görülmesi halinde düzeltme talep edilerek) iade edilir.
  - Hakemler, Yayın Kurulu tarafından belirlenen kriterler çerçevesinde yapmış oldukları de-ğerlendirmeler sonucunda yazıların yayımlanmasına, yayımlanmamasına ya da düzeltil-mesine yönelik Hakem Değerlendirme Raporu (HDR) düzenlemek suretiyle görüş bildirir. Bu görüşlerle birlikte yazılar editöre iletilir. Hakem raporları gizlidir ve beş yıl süreyle saklanır.

- Hakem değerlendirme raporları arasında görüş farklılığı olduğu takdirde makale ya da yazılar üçüncü bir Hakem Kurulu üyesi hakeme gönderilir ve son bir değerlendirmeye tabi tutularak her üç hakemin görüşleriyle birlikte değerlendirilmek üzere editöre iletilir. Gelen hakem değerlendirme raporları doğrultusunda yazıların yayımlanmasına, düzeltilmesine ya da yayımlanmamasına Sorumlu Yazı İşleri Müdürü karar verir. En az 2 hakemden uygun görüş almayan yazılar yayımlanmaz.
  - Yapılan değerlendirmeler sonucunda düzeltilmesi yönünde görüş bildirilen yazılar, düzelt-me önerileriyle birlikte yazar(lar)ına gönderilerek 15 iş günü içerisinde düzeltilmesi ve tekrar gönderilmesi talep edilir. Yazarlar, hakemlerce düzeltme istenmesi durumunda gön-derdikleri yazı ile ilgili hakemlerin eleştirisi ve önerilerini dikkate almak zorundadır. Düzelt-me yapılmayan ya da düzeltilmiş halleri Yayın Kurulu tarafından yeterli görülmeyen yazılar yayımlanmaz; yazar(lar)ına bilgilendirme yapılarak iade edilir. Yayın Kurulu, gerekli gördüğü hallerde, yazar(lar)dan kullandığı veri seti, bilgisayar kodu vb. bilgileri talep edebilir.
2. Bu esaslarda yer almayan şekil kuralları ile ilgili düzeltme yapılmasını gerektiren durumlarda yapılacak işleme Yayın Kurulu tarafından karar verilir.

**Denetişim Dergisi Yayın Kurulu**

HAKEMLİ **Denetişim**  
Ortak Aklın Harmanı

Kamu İç Denetçileri Derneği  
Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6 Kızılay - ANKARA  
[www.kidder.org.tr](http://www.kidder.org.tr) • [denetisim@kidder.org.tr](mailto:denetisim@kidder.org.tr)