

5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU KAPSAMINDA

İÇ DENETİM FAALİYETİNDE

ŞEFFAFLIK

(UYGULAMADA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ)

Dr. Mehmet EKMEKÇİ

Bu kitabın yayın hakkı SİYASAL KİTABEVİ'ne aittir. Yayınevinin ve yayıncısının yazılı izni alınmaksızın kısmen veya tamamen alıntı yapılamaz, hiçbir şekilde kopyalanamaz, çoğaltılamaz ve yayınlanamaz.

**5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU KAPSAMINDA
İÇ DENETİM FAALİYETİNDE ŞEFFAFLIK
(UYGULAMADA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ)
Mehmet EKMEKÇİ**

Editör: Bilge Dağlar

Kapak: Oğuzhan İpekoğlu

Sayfa Düzeni: Buse Dilara Dirim

©Siyasal Kitabevi Tüm Hakları Saklıdır.

2022 Temmuz, Ankara

ISBN No: 978-625-7424-49-3

Siyasal Kitabevi-Ünal Sevindik

Yayıncı Sertifika No: 14016

Şehit Adem Yavuz Sok. Hitit Apt. 14/1

Kızılay-Ankara

Tel: 0(312) 419 97 81 pbx

Faks: 0(312) 419 16 11

Baskı:

Meteksan Matbaacılık ve Tek. San. Tic. Aş.

Sertifika No: 46519

Beytepe Köyü Yolu Bilkent No:3 06800

Çankaya – Ankara / TÜRKİYE

T: +90 312 266 44 10 / 652

Dağıtım:

Siyasal Kitabevi

Şehit Adem Yavuz Sok. Hitit Apt. 14/1

Kızılay/Ankara

Tel: 0(312) 419 97 81 pbx

Faks: 0(312) 419 16 11

e-posta: info@siyasalkitap.com

<http://www.siyasalkitap.com>

5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU KAPSAMINDA

İÇ DENETİM FAALİYETİNDE

ŞEFFAFLIK

(UYGULAMADA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ)

ÖNSÖZ

Bu çalışmada, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında yapılan iç denetim faaliyetinin, uygulamada yeni kamu yönetimi ve yönetim anlayışının gerektirdiği ölçüde şeffaf olup olmadığı ele alınmaktadır. Doktora tezi olarak hazırlanan ve birden fazla katmanı olan bu çalışmada, üst yönetici ile iç denetçi arasındaki ilişki ve bu ilişkinin sonucu ortaya çıkan iç denetim faaliyet sonuçlarının “bütçe hakkı” kapsamında kamuoyu ile paylaşılması bağlamında, “İç denetim faaliyeti, uygulamada yeni kamu yönetimi ve yönetim anlayışının gerektirdiği ölçüde şeffaf mıdır?” ve “İç denetçilerin, iç denetim faaliyetine ve şeffaflığa ilişkin algıları nedir?” sorularına cevap aranmaktadır. Bu çalışmanın sonucunda, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gereği yapılan iç denetim faaliyetinin uygulamada yeni kamu yönetimi ve yönetim anlayışının gerektirdiği kadar şeffaf olmadığı sonucuna varılarak, temel araştırma sorusuna cevap verilmektedir. Özel sektör kaynaklı iç denetim faaliyeti ile ilgili “kamu yönetimi” alanında yayınlanan eser sayısı çok sınırlıdır. Bu nedenle kitabın literatüre ve bu konuda çalışma yapan araştırmacılara, kaynak bulma konusunda bir nebze olsun fayda sağlayacağı değerlendirilmektedir.

Bu çalışma sırasında bana akademik ve insani boyutuyla destek veren kişilere teşekkür etmeden geçmek mümkün değildir. Bu kapsamda öncelikle benim için bir rol model olan ve 2019 yılı Aralık ayında vefat eden kıymetli danışman hocam Prof. Dr. Ahmet Hamdi AYDIN’ı rahmetle anmak ve sonrasında danışmanlığımı yürüten değerli hocam Prof. Dr. İbrahim Ethem TAŞ’a şükranlarımı sunmak isterim. Ayrıca doktora tez yazım sürecince çok değerli katkıları ile tezin şekillenmesine katkı yapan kıymetli hocalarım Prof. Dr. Ali Haluk PINAR, Dr. Öğr. Üyesi Selcen KÖK ve Dr. Öğr. Üyesi Bayram DOĞAN’a teşekkürü bir borç bilirim. Tez jürisinde bulunarak dönütleri ve katkıları ile tezin zenginleşmesine katkı sağlayan Prof. Dr. Abdullah ÇELİK ve Prof. Dr. Yılmaz DEMİRHAN’a çok teşekkür ederim.

Son olarak her zaman yanımda olan, mutlu ve hüzünlü her anımı birlikte paylaştığım, eşim Hayriye, kızlarım Müşerref Fatma ve Zişan Zeynep’i sevgi ile anmak isterim. Bu çalışmanın bilim dünyasına faydalı olmasını temenni ediyorum.

Dr. Mehmet EKMEKÇİ
Onikişubat, 2022

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	5
KISALTMALAR LİSTESİ.....	11
TABLolar LİSTESİ	15
ŞEKİLLER LİSTESİ	17
1. GİRİŞ	19
2. KURAMSAL VE KAVRAMSAL ÇERÇEVE	25
3. İÇ DENETİM	53
3.1. Genel Olarak Denetim.....	54
3.1.1. Özel Sektörde Denetim	55
3.1.2. Kamu Yönetiminde Değişim ve Denetim	55
3.1.2.1. Kamu Yönetiminde Yönetim İçi (İdari) Denetim Yolları	57
3.1.2.2. Kamu Yönetiminde Yönetim Dışı Denetim Yolları.....	59
3.1.3. Denetim ile Teftiş Arasındaki Fark.....	62
3.1.3. İç Denetim ile Teftiş Arasındaki Fark	62
3.2. Genel Olarak İç Kontrol	64
3.2.1. İç Kontrolün Amacı	65
3.2.2. İç Kontrolün Temel İlkeleri	65
3.2.3. İç Kontrolün Yapısı ve İşleyişi.....	65
3.2.4. İç Kontrol Sisteminin Parçası Olarak Ön Mali Kontrol	66
3.2.5. İç Kontrol Sisteminin Parçası Olarak, İç Denetim	67
3.2.6. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi	67
3.3. Genel Olarak İç Denetim	68
3.3.1. İç Denetimin Amacı	69
3.3.2. İç Denetimin Temel İlkeleri.....	69
3.3.3. İç Denetimin Yapısı, İşleyişi ve Kapsamı	71
3.3.4. İç Denetimin, Kamu Faaliyetlerinin Sunulmasına Katkısı.....	71
3.3.5. İç Denetim Faaliyetinin Tarihsel Gelişimi.....	71
3.3.6. İç Denetim Faaliyetinin Tarihsel Gelişimine Etkisi Olan Faktörler	76
3.3.6.1. Küreselleşme.....	76
3.3.6.2. Bilişim Teknolojilerindeki Gelişim	76
3.3.6.3. Firma Operasyonlarının Karmaşıklaşması ve Uzmanlaşma	77
3.3.6.4. Kurumsal Yönetim Kavramındaki Gelişimler	77
3.3.6.5. Risk Yönetiminin Gelişimi.....	77
3.3.6.6. İç Kontrol Kavramının Gelişimi	78

3.3.6.7. Yanılıtıcı Finansal Raporlama Eylemleri ve Yasal Ortamdaki Değişimler	78
3.3.7. İç Denetimle İlgili Uluslararası Kuruluşlar	78
3.3.7.1. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA).....	79
3.3.7.2. Uluslararası İç Denetim Standartları ve Destekleyici Kurumlar Komitesi (COSO).....	79
3.3.7.3. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI)	80
3.3.8. İç Denetime İlişkin Uluslararası Hukuki Düzenlemeler	80
3.3.8.1. Foreign Corrupt Practices Act.....	80
3.3.8.2. Cadbury Komitesi Raporu	80
3.3.8.3. The Turnbull Raporu	81
3.3.8.4. Basel Düzenlemeleri.....	81
3.3.8.5. COSO Raporu	81
3.3.8.6. Sarbanes- Oxley Yasası.....	82
3.3.9. İç Denetimle İlgili Ulusal Kuruluşlar	82
3.3.9.1. Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE).....	82
3.3.9.2. İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK)	83
3.3.10. İç Denetime İlişkin Ulusal Hukuki Düzenlemeler	83
3.3.10.1. Sermaye Piyasası Mevzuatında İç Denetim Sistemi	84
3.3.10.2. Bankacılık Kanununda İç Denetim Sistemi	84
3.3.10.3. Sigortacılık Mevzuatında İç Denetim Sistemi	85
3.3.10.4. Türk Ticaret Kanununda İç Denetim Sistemi	86
3.3.10.5. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) 86	
3.4. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda İç Denetim Sistemi	87
3.4.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Amacı	89
3.4.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Ortaya Çıkışı Nedenleri.....	90
3.4.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun İç Denetimle İlgili Gerekçesi	93
3.5. Kamu Sektöründe Performans Değerlendirmesinde İç Denetim Raporlarının Rolü	93
3.6. İç Denetçilerin Niteliği ve İç Denetimin Kamu Personel Rejimi Üzerindeki Olası Etkisi.....	94
3.7. İç Denetim Raporlarının Devletin İtibarına Etkisi.....	95
3.8. İç Denetim Raporlarının Özellikleri	98
3.9. İç Denetçi Üst Yönetici İlişkisi	99
3.9.1. İç Denetçinin Yaptırım Gücü	99
3.9.2. Üst Yöneticinin Yaptırım Gücü.....	100
3.9.3. İç Denetçinin Danışmanlık Faaliyetleri	103
3.9.4. İç Denetçinin Üst Yöneticiye Bağlı Olması (İç Denetçinin Bağımsızlığı) Sorunu	104
3.9.5. İç Denetim Raporunun Üst Yöneticilere Bildirilmesi	105
3.10. İç Denetimin Kamu Yönetimi Teşkilatındaki Yeri	106
3.10.1. Kurumlar Bazında, İç Denetimin Teşkilat Yapısı	106

3.10.1.1. Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri	107
3.10.1.2. İl Özel İdareleri	108
3.10.1.3. Mahalli İdarelerden Oluşan Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri.....	109
3.10.1.4. Üniversiteler.....	109
3.10.2. İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK).....	110
3.10.3. İç Denetim Birimi Başkanlığı (İDBB).....	111
3.10.4. İç Denetim Gözetim Sorumlusu.....	112
4. ŞEFFAFLIK (SAYDAMLIK)	115
4.1. Genel Olarak Şeffaflık	115
4.2. Şeffaflık Türleri	116
4.2.1.1. Performans Şeffaflığı.....	116
4.2.1.2. Mali Şeffaflık	117
4.3. Şeffaflık ve Açıklık Ayırımı	118
4.3.1. Yönetimde Açıklık, Kapalı Rejim İlişkisi.....	119
4.3.2. Yönetimde Şeffaflık (Belgeye Ulaşılabilirlik), Açık Rejim (Parlamentar Rejim) İlişkisi.....	119
4.4. Şeffaflığın Sınırları.....	120
4.4.1. Şeffaflığın Olumlu ve Olumsuz Yönleri	120
4.4.2. Nereye Kadar Şeffaf Olunmalı?	121
4.5. Kamu Yönetimi Bağlamında Şeffaflık.....	121
4.6. Hukuk Devleti Şeffaflık İlişkisi	122
4.7. Türkiye’de Şeffaflık Uygulamaları.....	123
4.7.1. E-Devlet Uygulamaları.....	123
4.7.2. Bilgi Edinme Kanunu.....	123
4.7.3. Kent Konseyleri.....	124
4.7.4. Kalkınma Ajansları	125
4.7.5. Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun	126
4.7.6. Kamu Görevlileri Etik Kurulu Çalışmaları	126
4.7.7. Kamu Gözetim Kurumu Çalışmaları.....	127
4.7.8. Faaliyet Raporlarının İnternette Yayınlanması	127
4.8. Uluslararası Şeffaflık Örgütü (Transparency International - TI)	128
4.9. İç Denetim Faaliyetinde Şeffaflığın Önemi	130
5. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU KAPSAMINDA İÇ DENETİM FAALİYETİNDE ŞEFFAFLIK VE UYGULAMADA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR İLE İLGİLİ BİR ALAN ARAŞTIRMASI	133
5.1. Saha Araştırmasında Kullanılan Yöntem	133
5.2. Araştırmanın Evreni	136
5.3. Araştırmanın Sınırlılıkları	138
5.4. Analizler	139
5.4.1. İç Denetçilerin Şeffaflığa İlişkin Algıları.....	139
5.4.2. İç Denetçilerin İç Denetim Faaliyetine İlişkin Algıları.....	145
5.4.3. Kurumsal İlişkiler	150

3.4.5. İç Denetçinin Yönetmel Süreçlere Katkısı	173
3.4.5. İç Denetim Faaliyetinin Şeffaflığa Katkısı.....	189
5.4.6. Sorunlar	197
5.4.7. Öneriler	215
SONUÇ.....	233
KAYNAKLAR	245
EKLER.....	259
EK 1. MÜLAKAT SORULARI.....	259
EK 2. KOD KİTABI	261

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ACIIA	: Association of Certified International Investment Analysts
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants – Amerikan Temel Denetim Kavramları Komitesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AMKD	: Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi
APK	: Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu
AY	: Anayasa
AYM	: Anayasa Mahkemesi
Bkz	: Bakınız
BYS	: Bilgi Yönetim Sistemi
CCSA	: Certification In Control Self-Assessment - Uluslararası Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanlığı Sertifikası
CFSA	: Certified Financial Services Auditor - Uluslararası Mali Hizmetler Denetçisi Sertifikası
CGAP	: Certified Government Auditing Professional - Uluslararası Kamu Denetçisi Sertifikası
CIA	: Certified Internal Auditor - Uluslararası İç Denetçilik Sertifikası
CISA	: Certified Information Systems Auditor
COSO	: The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - Uluslararası İç Denetim Standartları ve Destekleyici Kurumlar Komitesi
E	: Esas (Sayısı)
EBYS	: Elektronik Bilgi Yönetim Sistemi
ECIIA	: European Confederation of Institutes of Internal Auditing - Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu

FCPA	:	Foreign Corrupt Practices Act – Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Kanunu
FEI	:	Financial Accounting and Reporting Education
GİB	:	Gelir İdaresi Başkanlığı
HMB	:	T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı
IBRD	:	International Bank for Reconstruction and Development - Dünya Bankası
IIA	:	Institute of International Auditors – Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
IMF	:	International Monetary Fund - Uluslararası Para Fonu
INTOSAI	:	International Organization of Supreme Audit Institutions - Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü
ISACA	:	Information Systems Audit and Control Association
İÇDEN	:	İç Denetim Koordinasyon Kurulu Tarafından Hazırlanan Kamu İç Denetim Yazılımı
İDBB	:	İç Denetim Birimi Başkanlığı
İDÇUEHY	:	İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik
İDKK	:	İç Denetim Koordinasyon Kurulu
İKÖMK	:	İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik
İYUK	:	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K	:	Karar (Sayısı)
KAYA	:	Kamu Yönetimi Araştırma Projesi
KHK	:	Kanun hükmünde Kararname
KİDDER	:	Kamu İç Denetçileri Derneği
KİDR	:	Kamu İç Denetim Rehberi
KİDS	:	2100 sayılı Kamu İç Denetim Standardı
KKY	:	Kent Konseyi Yönetmeliği
KMYKK	:	5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
md	:	Madde
MİBK	:	Merkezi İdare Bütçe Kanunu
MÖ	:	Milattan Önce

MUK	:	1050 sayılı Muhasebe-i Umumi Kanunu
OECD	:	Organisation for Economic Co-operation and Development - Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
RG	:	Resmî Gazete
SGDB	:	Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı
SK	:	Sayıştay Kanunu
SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	:	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	:	Türk Ceza Kanunu
TI	:	Transparency International - Uluslararası Şeffaflık Örgütü
TİDE	:	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TODAİE	:	Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
UİDS	:	Uluslararası İç Denetim Standartları
YKY	:	Yeni Kamu Yönetimi
VDKB	:	Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

TABLolar LİSTESİ

Tablo 2-1 Yeni Kamu Yönetimi ve Yönetişim Kavramlarına Genel Bir Bakış (Mutlu, 2018: 47).....	36
Tablo 3-1 Harcama ile İlgili Yetkililerin Karşılaştırması	88
Tablo 3-2 Bulgunun Rapora Konulup Konulmamasına Karar Verilmesi.....	102
Tablo 5-1 Görüşülen Kişiler Tablosu	134
Tablo 5-2 Araştırmanın Evreni ve Örneklemi.....	137
Tablo 5-3 İDKK Tarafından Yayınlanan Dolu/Boş İç Denetçi Kadro Sayısı	137
Tablo 5-4 Kurumsal İlişkiler Kapsamında Karşılaşılan Sorunlarla İlgili Veriler ve Çözüm Önerileri.....	171
Tablo 5-5 İç Denetçinin Yönetmelik Süreçlere Katkısı İlgili Veriler ve Çözüm Önerileri	188
Tablo 5-6 İç Denetim Faaliyetinin Şeffaflığa Katkısı ile İlgili Veriler ve Çözüm Önerileri.....	196
Tablo 5-7 İç Denetim Faaliyetinde Şeffaflık Sorunu ile İlgili Veriler ve Çözüm Önerileri.....	212
Tablo 5-8 Araştırma Verileri	213
Tablo 5-9 İç Denetim Faaliyetinde Şeffaflığın ve Etkinliğin Sağlanması ile İlgili Veriler ve Çözüm Önerileri	232

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2-1	İyi Yönetişimin Temel Özellikleri ve Başlıca Unsurları (Avcı, 2008:70).	34
Şekil 2-2	Örgütlerde Yönetim Süreci (goo.gl, 17/11/2016).....	41
Şekil 3-1	Türkiye'nin Yolsuzluk Algı Endeksi Sıralamasındaki Yeri	96
Şekil 3-2	İç Denetim Biriminin, Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Teşkilat Şemasındaki Yeri	108
Şekil 3-3	İç Denetim Biriminin, İl Özel İdareleri Teşkilat Şemasındaki Yeri	108
Şekil 3-4	İç Denetim Biriminin, Mahalli İdarelerden Oluşan Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Teşkilat Şemasındaki Yeri.....	109
Şekil 3-5	İç Denetim Biriminin, Üniversitelerin Teşkilat Şemasındaki Yeri	110

1. GİRİŞ

John Maynard Keynes'in, 1929 ekonomik buhranı sonrası 1936 yılında yayınladığı "Faiz, İstihdam ve Paranın Genel Teorisi" kitabı kapsamında, yeni bir devlet yapılanması olarak önerdiği karma ekonomik modelin siyasal çıktısı, refah devleti (müdahaleci devlet anlayışı) görüşüdür. Refah devleti görüşü kapsamında devlet sosyal alanda var olmayı kendine görev bilmış, tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de devletin üstlenmiş olduğu fonksiyonlar artmaya devam etmiştir. Refah devleti görüşü, İkinci Dünya Savaşı sonrasında, kapitalist ekonomilerde uygulama için bir temel bulmuştur. Bu kapsamda, kaynakların kıt ve sınırlı olduğu varsayımı altında devletin büyümesi, özel sektörün küçülmesi sonucunu ortaya çıkarmış ve bu büyüme kamu yönetimi alanında da kendini göstermiştir. 1970'li yıllara gelindiğinde ortaya çıkan ekonomik durgunluk ve krizler, etkisini birçok alanda hissettirmiştir. Kârını maksimize etmek isteyen firmaların vergi yükünden dolayı sermayelerini dışarıya kaçırmaları, uluslararası şirketlerin ortaya çıkmasına neden olmuş ve bu da küresel ekonomik bir sistemin doğumuna yol açarak küreselleşmeye hizmet etmiştir.

1970'ler sonrası, gerek refah devleti görüşünün bir ürünü olan küreselleşme ve gerekse Avrupa Birliği rüzgarlarının etkisi ile ortaya çıkan yeni gelişmeler, kamu yönetiminde ciddi değişikliklere zemin hazırlamıştır. 1980'lere gelindiğinde, ABD'de Reagen, İngiltere'de Thatcher ve Türkiye'de Özal, yeni sağ için uygun ortam sunmuş olan, küreselleşme sürecinden faydalanmış ve bu süreçte refah devleti görüşü kapsamında süregelen uygulamalar ve devletin bu şekilde büyümesi sorgulanmaya başlamıştır. Ekonomik durgunluk ve krizler sonrası yeni sağ düşüncesinin ortaya çıkışı, siyasal değişimler, toplumsal değişim, bilişim teknolojilerindeki hızlı değişim, teknokratik yönetim anlayışı, uluslararası kuruluşların etkisi ve özelleştirmenin yaygınlaşması ile devlet yeniden örgütlenerek konumu sorgulanmaya başlamıştır. Diğer yandan devlet küçülerek klasik liberal anlayıştaki asli fonksiyonlarına dönmeye başlamıştır.

Yeni kamu yönetim (YKY) anlayışı, bir yandan devletin küçülerek asli fonksiyonlarına dönmesini hedeflerken, diğer yandan da bunun bir yansıması olarak katılımcı demokrasi, esneklik, hesap verebilirlik, şeffaflık, yerelleşme, hizmette yerellik, verimlilik, vatandaş-odaklılık gibi konuların önemini vurgulamaktadır. KYK kapsamında bir yandan kamu ekonomisi hızla küçülüp asli

fonksiyonlarına dönerken, diğer yandan piyasa ekonomisi temelli ve müşteri odaklı bir anlayış kapsamında “hesap verilebilirlik” ve “şeffaflık” kavramları, kamu sektörü içinde önemli hale gelmeye başlamıştır. Yine bu süreçte kamu mali karar alma süreçlerinin etkinleştirilmesine yönelik yaşanan değişimin bir sonucu olarak, karmaşık hiyerarşik yapıyı dikey örgütlenmeden yatay örgütlenmeye, hantal ve verimsiz bir kamu ekonomisinden verimliliği ve etkinliği ön plana çıkaran bir kamu yönetimi anlayışına doğru bir kayış yaşanmıştır. Bu kapsamda kamunun özel sektör mantığı çerçevesinde yönetilmesi amaçlanmıştır.

Günümüzde çağdaş yönetim anlayışı kapsamında devlet artık bizzat hizmet üreten değil, geleceği planlayan, özel sektörün önünü açan, kurumlar ve sektörler arası koordinasyon sağlayan, rehberlik yapan, performans denetimi yapan bir yapıya doğru gitmektedir. Verimlilik ve performansa göre değerlendirme, kamuda da önemli hale gelmiştir. YKY anlayışı kapsamında, minimal devlet anlayışı ve piyasa ekonomisi mekanizması tekniklerine uygun bir kamu yönetimi uygulaması benimsenmiştir. Özel sektörün gelişmiş olduğu ülkelerde, devletin katı (rijid) karakteri, YKY ve yönetim anlayışı kapsamında hızla esnekleşmeye ve şeffaflaşmaya başlarken, özel sektörün güçlü olmadığı yeni gelişmekte olan ülkelerde, YKY anlayışının yeniden düzenlenmiş şekli olan iyi yönetim (good governance) gündeme gelmiştir.

Yönetişim, sivil toplum kuruluşları ve özel sektörün, kamu yönetimindeki karar alma süreçlerine dahil edilmesidir. Yönetimin olduğu her yerde yönetimin bir fonksiyonu olan denetimin de olması ve denetim sonuçlarının kamu yönetimindeki karar alma süreçlerine dahil olan sivil toplum kuruluşları ve özel sektör temsilcileri ile paylaşılması yönetim kapsamında önemli bir ilke olan şeffaflık açısından önemlidir. Bu sayede kamunun kaynaklarının kamunun hizmetinde kullanıldığına toplum adına şahitlik edebileceklere imkân verilmiş olacaktır. Diğer yandan yönetim kapsamında merkezi yönetim, yetki ve otoritesini özel sektör ve sivil toplum örgütleri ile paylaşmaktadır. Yönetişim kapsamında salt devlet otoritesine dayanmayan, çoğulcu yönetim biçimlerinin ve aktörlerinin etkileşimi ile katılımcı bir yönetim şekli öngörülmüştür. Bu kapsamda kamu yönetiminin, hem verimliliği esas alan bir yapıya kavuşması hem de yaptığı işlem ve eylemlerden sorumlu hale getirilmesi hedeflenmiştir. İyi yönetim ise, devlet ve kamu yönetiminde var olan geleneksel yapının korunması girişimlerine bir meydan okumadır. İyi yönetim sadece devlet yönetiminde uluslararası standartları sağlamak değil, buna ilave olarak vatandaşın kaliteli hizmetleri alması sağlamaktır. Bu kapsamda hak talep eden vatandaşın, ödev ve sorumlulukları yüklenen “aktif” vatandaşa bir geçiş vardır. Vatandaş yöneten değil temel karar alıcıdır. Vatandaş, toplam kalite yönetimindeki “müşteri” kavramına benzer bir konuma getirilmiştir. İyi yönetişimin temel unsurları; sorumluluk, katılımcı demokrasi, desantralizas-

yon, hukukun üstünlüğü, kamu yararı, katılımcılık, adalet, yolsuzlukla mücadele, hesap verilebilirlik ve şeffaflıktır. İyi yönetişimi güçlendirme kapsamındaki Türkiye uygulamalarına, kent konseyleri, kalkınma ajansları, e-devlet uygulamaları, dilekçe kanunu, etik kurul çalışmaları, kamu gözetim kurumu çalışmaları, mali raporların internette yayınlanması örnek olarak verilebilir.

YKY ve yönetişim anlayışı kapsamında, genel olarak kamu yönetiminde, özelde ise kamu mali yönetiminde şeffaflığın sağlanması önemli bir ilkedir. Bu kapsamda en önemli değişikliklerden biri 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun (KMYKK) yürürlüğe girmesidir. Bu kapsamda 2006'ya kadar 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu (MUK) ile düzenlenen Türk kamu mali yönetimi, KMYKK ile yeniden düzenlenmiş ve iç denetim uygulamasına geçilmiştir. KMYKK ile katma bütçe uygulamasından vazgeçilerek, genel bütçe ve özel bütçe uygulamasına geçilmiştir. Bu kapsamda bütçenin kapsamı da genişletilmiştir. KMYKK ile harcama sürecinde görev alan ve hesap verme sorumluluğuyla karşı karşıya olanların yetki ve sorumlulukları yeniden belirlenmiştir. Bu sayede bütçe hakkının TBMM tarafından en iyi şekilde kullanılması amaçlanmıştır. Kamu yönetiminin kaynakları verimli ve etkin kullanamaması, kamu idaresini alternatif denetim yolları aramaya itmiştir. Bunda son dönemde klasik denetim yollarının beklentileri karşılayamaması etkili olmuştur. Bu süreçte işletmeler için önemli bir kavram olan "iç denetim", kamu kaynaklarının ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre kullanılmasının sağlanması kapsamında KMYKK'nın yürürlüğe girmesi ile kamu yönetimi açısından da önemli hale gelmiştir. İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek amacıyla kamu kaynaklarının ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. YKY ve yönetişim anlayışı kapsamında iç denetim faaliyeti sonucu ulaşılan bulguların, şeffaflık ilkesi kapsamında kamuoyu ile paylaşılması büyük önem arz etmektedir.

Şeffaflık ilkesi kapsamında kamu kurumunun aldığı bütün kararların, doğru ve eksiksiz olarak paydaşlara duyurulması hedeflenmektedir. Bu bağlamda şeffaflık ilkesi gereği paydaşlar bilgiye kolayca erişebilmelidir. Ancak önemli bir kamusal faaliyet olarak değerlendirilebilecek iç denetimde şeffaflık konusunda önemli soru işaretleri vardır. Örneğin iç denetim raporlarına paydaşlar ulaşabilir mi, ulaşmaları gerekir mi, ya da bu konuda ne kadar şeffaf olmalıdır veya olunabilir? Uygulamada, KMYKK kapsamında hazırlanan iç denetim raporları, yeteri kadar şeffaf mıdır? Bilimsel çalışma amacıyla bile, iç denetim raporlarına kolay ulaşabilmekte midir? İç denetim faaliyeti kapsamında iç denetçi, hazırladığı raporları üst yöneticiye sunmakta ve üst yönetici dilerse işleme koymaktadır. Yine üst yöneticinin yazılı izni olmadan, iç denetçi hazırladığı raporları hiç kimse ile paylaşmamaktadır. Sayıştay'dan gelen

denetçi bile iç denetim raporlarına üst yöneticinin yazılı izni ile ulaşabilmektedir. Ayrıca iç denetim kapsamında yapılan denetlemenin, üst yöneticiye sunulması ve üst yöneticinin bilgilendirilmesi dışında bir yaptırım gücü de yoktur. Kamu yönetimi içinde, işbölümü, görev ve sorumluluklar açık ve net biçimde tanımlanmış olmalıdır. Diğer yandan karar vericilerin de aldıkları kararlardan sorumlu olmaları önem taşır.

Bu çalışmada KMYKK kapsamında yapılan iç denetim faaliyetinin, uygulamada yeni kamu yönetimi ve yönetim anlayışının gerektirdiği ölçüde şeffaf olup olmadığı ele alınmaktadır. İç denetim faaliyetinde iç denetçi ve üst yönetici arasındaki ilişkinin sağlıklı işlemesi ve iç denetim faaliyeti sonuçlarının ne kadarının kamuoyu ile paylaşıldığı, şeffaflığın sınırları konusunda belirleyici olmaktadır. Bu noktadan hareketle bu çalışma üst yönetici ile iç denetçi arasındaki ilişki ve bu ilişkinin sonucu ortaya çıkan iç denetim faaliyet sonuçlarının “bütçe hakkı” kapsamında kamuoyu ile paylaşılması bağlamı dikkate alınarak ilerlemekte ve iki temel sorunun cevapları aranmaktadır. Birden fazla katmanı olan bu araştırmanın ana araştırma soruları şu şekilde ifade edilebilir:

1. İç denetim faaliyeti, uygulamada yeni kamu yönetimi ve yönetim anlayışının gerektirdiği ölçüde şeffaf mıdır?
2. İç denetçilerin, iç denetim faaliyetine ve şeffaflığa ilişkin algıları nedir?

Araştırmanın ana sorusunu destekleyen, araştırmanın alt soruları ise aşağıdaki şekilde ifade edilebilir:

1. İç denetim faaliyeti kapsamında, iç denetçi ile üst yönetici arasındaki ilişki nasıldır?
2. İç denetim faaliyeti kapsamında, iç denetçinin kuruma değer katması nasıl olur?
3. İç denetim faaliyetinde şeffaflık nasıl sağlanır?
4. İç denetim faaliyeti ile ilgili uygulamada ortaya çıkan sorunlar nelerdir? Bu sorunların çözümünde nasıl bir yol izlenmelidir?

Çalışmada bu iki araştırma sorusu üzerine kurulan ilişki kapsamında, iç denetim faaliyeti sonucu ulaşılan bulguların güvenilirliği ve bunların kamuoyu ile paylaşılmasının önemi tartışılmaktadır. Üst yönetici ile iç denetçi arasındaki ilişki kapsamında, bazı iç denetçilerin iç denetim faaliyetine ilişkin algılarındaki sorunlar ve iç denetim faaliyeti sonucu ulaşılan bulguların kamuoyu ile paylaşılması, şeffaflığın sınırları konusunda belirleyici olmaktadır. Bulgular güvenilir değilse ya da üst yönetici önemsiz bulguları şeffaflık kapsamında kamuoyu ile paylaşıyorsa, iç denetim faaliyetinin şeffaf olmasının bir önemi yoktur.

Bu çalışma teorik ve ampirik iki temel gövdeye sahiptir. Çalışmanın teorik kısmında, araştırmanın temel bileşenleri olan “iç denetim” ve “şeffaflık” kavramlarının YKY anlayışı bağlamında “ne” olduğu tartışılmaktadır. Çalışmanın ampirik kısmında ise, iç denetim faaliyetinde şeffaflığın “nasıl” olması

gerektiği sorusuna cevap aranırken, söz konusu teorik gövdeye yaslanarak, Adana, Hatay, Kahramanmaraş, Bingöl, Erzurum, Malatya, Afyon, Kütahya, Uşak, Adıyaman, Gaziantep, Şanlıurfa, Ankara, Konya, Amasya, Bolu, Samsun, Bursa, İstanbul, Kocaeli, Niğde illerinde yapılan yüz yüze görüşmeler ve gözlemlerden elde edilen veriler değerlendirilmektedir.

Araştırma, amaç odaklı örneklem tipi ile mesleki tecrübeleri, konuya ilişkin bilgi ve deneyimleri dikkate alınarak seçilmiş kişiler ile yüz yüze derinlemesine görüşme tekniği kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Türkiye çapında 888 iç denetçi görev yapmaktadır. Türkiye'nin 7 bölgesinde, üniversite, belediye, bakanlık ve diğer kurumlarda görev yapan 50 (yaklaşık % 5,7 oranında) iç denetçi ile yüz yüze görüşme yapılarak, sorulan açık uçlu sorularla, iç denetim uygulamasında şeffaflık konusu ile ilgili görüşlerinin alınması amaçlanmıştır. Bu kapsamda, özel sektör için de önemli birer sorun olan "özel sektörde iç denetim ve şeffaflık" konuları, bu çalışmanın kapsamı dışındadır. Bu araştırma kapsamında yüz yüze görüşme tekniği ile elde edilen veriler nitel araştırma yöntemiyle değerlendirilmiştir.

Beş bölümden oluşan bu çalışmanın giriş bölümünde araştırmanın konusu, amacı, araştırma sorusu ve önemi hakkında bilgi verilmektedir. İkinci bölümde iç denetim faaliyeti ve şeffaflık konusu, kuramsal ve kavramsal bağlamda tartışılmaktadır. Üçüncü bölümde iç denetim faaliyetinin niteliği, tarafları ve kamu yönetimi teşkilatı içindeki yeri ele alınmaktadır. Çalışmanın dördüncü bölümünde şeffaflığın sınırları ve Türkiye'de şeffaflık uygulamaları ele alınmaktadır. Çalışmanın son bölümü olan beşinci bölümde ise Adana, Hatay, Kahramanmaraş, Bingöl, Erzurum, Malatya, Afyon, Kütahya, Uşak, Adıyaman, Gaziantep, Şanlıurfa, Ankara, Konya, Amasya, Bolu, Samsun, Bursa, İstanbul, Kocaeli, Niğde illerinde çeşitli kamu kurumlarında görevli 50 iç denetçi ile yüz yüze yapılan görüşmeler sonucu elde edilen veriler niteliksel analiz yöntemi ile değerlendirilmektedir.