TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM SİSTEMİ: STRATEJİK YÖNETİM PERSPEKTİFİNDEN BİR DEĞERLENDİRME

INTERNAL AUDIT SYSTEM IN TURKISH PUBLIC ADMINISTRATION: AN EVALUATION FROM THE PERSPECTIVE OF STRATEGIC MANAGEMENT

Paşa BOZKURT*

ÖZ

2000'li yıllardan itibaren Türk kamu yönetiminde stratejik yönetim anlayışına uygun bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin temeli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'dur. Yine iç denetim kavramı da 5018 sayılı Kanun'la Türk kamu yönetimine girmiştir. İkincil ve üçüncül mevzuat düzenlemeleri ile de iç denetim sisteminin mevzuat alt yapısı oluşturulmuştur. Ancak kamu kurumlarında iç denetçi kadrolarının önemli bir bölümü halen boştur. Kamu kurumları iç denetçi atamada çok da istekli görünmemektedir. Yine kamu kurumlarının birçoğunda müfettiş veya benzeri unvanlarda istihdam edilen teftiş personeli bulunmaktadır. Böylece 5018 sayılı Kanun'la kamu kurumlarında ikili bir denetim sistemi oluşmuştur. Ancak gerek müfettişlerin gerekse de iç denetçilerin faaliyetleri stratejik yönetim anlayışı ile tam olarak örtüşmemektedir.

Bu makalede Türk kamu yönetiminde etkin bir stratejik yönetim için iç denetim sisteminin nasıl olması gerektiği konusu tartışılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Dış Denetim, Stratejik Yönetim.

ABSTRACT

Since 2000s, some arrangements have been made in accordance with the strategic management concept in Turkish public administration. These regulations are based on the Public Financial Management and Control Law No. 5018. The concept of internal audit has also entered into Turkish Public Administration with Law no. 5018. Legislative infrastructure of the internal audit system has been established by means of secondary and tertiary legislative regulations. However, a considerable part of the internal auditing positions is still vacant in public institutions. Public institutions do not seem very willing to appoint internal auditors. Again, most public institutions have inspectors or other inspection personnel who are employed under similar titles. Thus, Law no. 5018 has formed a dual audit system in public institutions. However, the activities of both the inspectors and the internal auditors do not fully coincide with the strategic management approach.

This article discusses how the internal audit system should be for an effective strategic management in Turkish public administration.

Keywords: Internal Audit, External Audit, Strategic Management.

* Dr., Öğr. Üyesi, Giresun Üniversitesi, İİBF, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü, pasabozkurt_@hotmail.com

Gönderim Tarihi : 12.09.2017
Kabul Tarihi : 09.01.2018

GİRİŞ

Türkiye'de kamusal denetim birimleri çok sayıda ve karmaşık bir yapı göstermektedir. 3046 sayılı Kanun'da bakanlıklarda danışma ve denetim birimi kurulacağından söz edilmektedir. Ancak bakanlıklarda ihdas edilen veya bazı kamu kurumlarının teşkilat kanunlarında yer verilen teftiş kurulları ve benzeri birimler genel bir kanun altında düzenlenmemiştir. Bunun sonucunda da örgüt yapısı ve işlevi açısından değişik teftiş/denetim birimleri ortaya çıkmıştır. Kamu yönetimimize köklü değişim getiren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ise iç denetim konusunda münhasıran iç denetçilerle ilgili düzenlemelere yer vermiş, genişletilmiş anlamda iç denetim faaliyeti yapan teftiş kurulları gibi diğer denetim/teftiş birimlerini kapsamına almamıştır.

Ayrıca 5018 sayılı Kanun'da Sayıştay denetiminden dış denetim olarak söz edilmektedir. Ancak dış denetim kurumu olarak nitelendirilse de Sayıştayın Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim yapan ve yargısal görevi de olan anayasal bir yüksek denetim kurumu olma özelliği ağır basmaktadır. Anayasa'da yer alan bir diğer dış denetim kurumu olan Devlet Denetleme Kurulu ise Cumhurbaşkanının isteği üzerine denetim yapmaktadır, ancak Devlet Denetleme Kurulunun denetimleri yaygın olmayıp, kamuoyunu yakından ilgilendiren çok önemli ve istisnai konularda görülmektedir.

Genel olarak Türkiye'de kamusal denetimin temel bir kanuni düzenlemeye dayanmadan farklı kanuni düzenlemelerle vücut bulması denetimin yapısal ve işlevsel açıdan dağınık, karmaşık bir görünüm arz etmesine yol açmıştır. Ayrıca 5018 sayılı Kanun'la birlikte iç denetim ve iç denetçi kavramları kamu yönetimimizde yer almıştır. Böylece birçok kamu kurumunda klasik teftiş/denetim birimlerinin yanında iç denetim birimleri ile ikili bir denetim yapısı meydana gelmiş, geleneksel teftiş kurulları ile iç denetim birimlerinin görev ayırımının tam ve açık olarak yapılmaması ile de adeta "görev karmaşası" bir durum oluşmuştur.

Bu çalışmada kamu kurumlarındaki teftiş/iç denetim şeklindeki ikili fakat karmaşık yapıdaki denetim birimleri oluşumunun işlevselliği tartışılacak ve stratejik yönetim için etkin bir iç denetim modelinin kurulması üzerinde durulacaktır.

1. KAMU KURUMLARINDA STRATEJİK YÖNETİM SÜRECİNİN DEĞERLENDİRME/DENETİM AŞAMASI

Stratejik yönetim genel olarak stratejik planlama, uygulama ve değerlendirme/denetim olarak üç aşamadan oluşmaktadır. Ancak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda "stratejik yönetim" olarak değil de "stratejik planlama" olarak düzenleme yapılması kamu yönetimimizde bir bütün olarak stratejik yönetim anlayışının oluşmasında önemli bir engel olarak değerlendirilebilir (Bozkurt, 2017: 129).

5018 sayılı Kanun'da stratejik yönetim kavramına yer verilmemesine rağmen DPT'nin yayınladığı kılavuzda (2006) "stratejik yönetim döngüsü"nün bütününün kapsandığı, aşağıdaki çizelgede de gösterildiği üzere "stratejik planlama" kavramının kılavuzda geniş anlamda "stratejik yönetim" sürecinin bütününü kapsayacak şekilde kullanıldığı belirtilmiştir.

Tablo 1: Stratejik Yönetim Süreci

• Plan ve Programlar • Paydaş Analizi • GZFT Analizi	DURUM ANALİZİ	Neredeyiz?
• Kuruluşun varoluş gerekçesi • Temel İlkeler	MİSYON VE İLKELER	Nereye ulaşmak istiyoruz?
• Arzu edilen gelecek	VİZYON	
• Orta vadede ulaşılacak amaçlar • Spesifik, somut ve ölçülebilir hedefler	AMAÇLAR VE HEDEFLER	
• Amaç ve hedeflere ulaşma yöntemleri	STRATEJİLER	Gitmek istediğimiz yere nasıl ulaşabiliriz?
• Detaylı iş planları • Maliyetlendirme • Performans programı • Bütçeleme	FAALİYETLER VE PROJELER	
• Raporlama • Karşılaştırma	İZLEME	Başarımızı nasıl takip eder ve değerlendiririz?
• Geri besleme • Ölçme yöntemlerinin belirlenmesi • Performans göstergeleri • Uygulamaya yönelik ilerleme ve sonuçların değerlendirilmesi	PERFORMANS ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME	

Kaynak: DPT, 2006: 5.

DPT'nin kılavuzunda yukarıdaki çizelgede görüldüğü gibi stratejik yönetim süreci özetlenmiş ve yine kılavuzda stratejik planlama ile stratejik yönetimin anlaşıldığına değinilmiştir. Ancak 5018 sayılı Kanun'da stratejik yönetim kavramına yer verilmemesinin yanında, kılavuzda ve diğer düzenlemelerde ağırlıklı olarak stratejik planlamaya yer verilmesi, stratejik yönetimin uygulama ve değerlendirme/denetim aşamalarının kamu yönetimimizde yüzeysel olarak ele alınmasına yol açmıştır (Bozkurt, 2017: 130).

Onuncu Kalkınma Planında (2014-2018) da bu yargıyı doğrulayacak ifadelere yer verilmiştir (Kalkınma Bakanlığı, 2013):

Madde 359: Kamu idarelerinde stratejik yönetime destek oluşturacak ve yönetim süreçlerini iyileştirecek iç kontrol sisteminin kurulması çalışmaları yürütülmekte, iç denetçi atamaları yapılmaktadır. Kamu idarelerinin hedef ve göstergelerle ilgili faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ile performansının değerlendirilmesini amaçlayan dış denetime ilişkin mevzuat yürürlüğe konulmuştur. Ancak, henüz stratejik yönetim bağlamında dış denetim uygulaması gerçekleştirilememiştir.

İç denetimin kontrolleri değerlendirmek suretiyle kontrollerin riskleri karşılama düzeyi hakkında üst yönetime raporlama yaparak üst yönetimin süreçler, riskler ve kontroller hakkında daha detaylı ve doğru bilgi sahibi olmasına yardımcı olması, ayrıca örgütün performans düzeyi hakkında tespit, değerlendirme ve önerilerini üst yönetime sunması (Bozkurt, 2015: 80) önemli bir işlevdir. Çünkü değerlendirme/denetleme sonucunda, planlama ve uygulama aşamasında yapılan hata ve eksiklikler tespit edilip elde edilen veriler geleceğe yansıtılarak, strateji geliştirme safhası yeniden başlatılır (Dinçer, 2013: 46-47).

Stratejik amaç ve hedeflere ne kadar ulaşıldığı kurumun performans düzeyini göstermektedir (Ertan, 2010: 34). Bu noktada performans değerlendirmesi ve performans denetiminin önemi ortaya çıkmaktadır.

Günümüzde performans denetimi farklı bir bakışla, "Ne yapıldı, nasıl yapıldı" yerine "ne yapmaya çalışıyorsunuz, niçin yapıyorsunuz, ne kadar iyi yapıyorsunuz" ve bir adım daha ilerisini de gözeterek "başka ne yapmalı ve ne kadar daha yapmalısınız" sorularına uygun olarak yapılmaktadır (Özer, 2010: 196). Performans denetiminin yapılabilmesi için ise öncelikle performans ölçütleri belirlenmelidir (Söyler, 2007: 110).

Değerlendirme/denetim sonucunda planlama ve uygulama sürecinde tespit edilen hata ve eksiklikler etkin bir iletişim kanalı ile geri besleme yoluyla aktarılarak daha iyi bir stratejik planlama ve uygulaması elde edilebilir (Bozkurt, 2017: 116). Dolayısıyla kurum içinde sürekli ve dinamik bir bilgi akışı ve geri besleme sistemi kurulması ve özenle çalıştırılması gereğinden hareketle örgütlerde stratejik bilgi sistemleri kurulmakta ve kurumsal kaynak planlaması (Enterprise Resource Planning) yazılımları kullanılmaktadır (Dinçer, 2013: 383-384).

Stratejik yönetim bir süreçtir ve sürecin her bir aşaması birbirinden bağımsız düşünülemez. Nitekim iyi bir planlama olmadan başarılı bir uygulama olamaz, iyi bir değerlendirme/denetim sistemi olmadan da planlama ve uygulama aşamalarındaki sorunlar tespit edilemeyerek geri besleme yoluyla hataların düzeltilmesi ve eksikliklerin giderilmesi sağlanamaz (Bozkurt, 2017: 117). Bu sebeple uygulama ve değerlendirme/denetim aşamasına yeterince önem verilmeden sadece stratejik plan hazırlamak eksik kalacaktır.

2. KAMU YÖNETİMİMİZDE MEVCUT DENETİM MODELİ

2.1. Dış Denetim

Kamu kurumlarının başka bir kamu kurumu tarafından denetlenmesi olarak tanımlanabilecek olan dış denetim Türkiye'de genel olarak Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Ancak Cumhurbaşkanlığına bağlı Devlet Denetleme Kurulu da çok yaygın olmamakla birlikte, kamuoyunda önemi yüksek olan kimi konularda görevlendirilmeleri halinde denetim yapmaktadır. Cumhurbaşkanlığı sisteminden önce Başbakanlık Teftiş Kurulu da bir ölçüde dış denetim görevi yapabilmekteydi. Ancak cumhurbaşkanlığı sisteminde başbakanlık olmadığı için Başbakanlık Teftiş Kurulunun geleceği de yapılacak yasal düzenlemelerle farklı bir mecraya doğru gidecektir.

Sayıştay Anayasa'nın 160. maddesinde yer alan bir yüksek denetim kurumu olarak Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim yapmaktadır. Aynı zamanda Sayıştay bir hesap mahkemesidir. Nitekim Anayasa'nın 164. maddesine göre; Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Yine Anayasa'nın 164. maddesine göre, mahallî idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır.

Ayrıca 5018 sayılı Kanun'un 68. maddesinde Sayıştay denetimi dış denetim olarak nitelendirilmiş olup, Sayıştay tarafından dış denetim genel değerlendirme raporunun Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulacağı ifade edilmiştir. Devlet Denetleme Kurulu ise Anayasa'nın 108. maddesinde yer almakta ve Cumhurbaşkanının görevlendirmesi üzerine denetim yapmaktadır. Dolayısıyla dış denetimde Sayıştay genel görevli bir kurum olarak görevlendirilmişken Devlet Denetleme Kurulunun fonksiyonu nispeten istisnai bir durum arz etmektedir. Zaten teşkilatlanması da bu konumuna göre yapılmıştır.

Bazı kamu kurumlarında görev yapan denetim/teftiş personeli ise özel sektör denetimi/iç denetim/dış denetim şeklinde üçlü bir denetim fonksiyonu icra etmektedir. Örneğin Maliye Bakanlığı ve Sosyal Güvenlik Kurumunda değişik unvanlarda görev yapan uzman/denetim/teftiş personeli farklı denetim fonksiyonları ile görevlendirilmişlerdir. Bu personelden bir kısmı kendi özel görev alanları ile ilgili özel sektörü denetlerken, bazen kendi kurumlarında gerçekleştirdikleri denetim dolayısıyla iç denetim, bazen başka kamu kurumlarında gerçekleştirdikleri denetim dolayısıyla dış denetim olarak nitelendirilebilecek görevler yapmaktadırlar.

Bu çalışmanın konusu iç denetim üzerinde olduğundan dolayı yüksek denetim-dış denetim konularında kısaca bilgi verilerek yetinilmiştir.

2.2. İç Denetim

Genişletilmiş anlamda, kamu kurumlarının kendi denetim/teftiş personeli vasıtasıyla kendi birimlerini, işlemlerini ve süreçlerini denetlettirdikleri modele iç denetim modeli diyebiliriz. Buradan hareketle teftiş faaliyetlerini de iç denetim kapsamında ele alabiliriz. 3046 sayılı Kanun'da bakanlıklarda danışma ve denetim birimi kurulacağından söz edilmektedir. Ancak bakanlıklarda ihdas edilen veya bazı kamu kurumlarının teşkilat kanunlarında yer verilen teftiş kurulları ve benzeri birimler genel bir kanun altında düzenlenmemiş olup, bunun sonucunda örgüt yapısı ve işlevi açısından değişik teftiş/denetim birimleri ortaya çıkmıştır.

Dar anlamda iç denetimden ise 5018 sayılı Kanun'la getirilen iç denetim modeli anlaşılmaktadır. Nitekim Türkiye'de iç denetim kavramı kamu yönetimine 5018 sayılı Kanun'la girmiş olup, bir dizi ikincil ve üçüncül mevzuat düzenlemeleri yapılmıştır. 5018 sayılı Kanun'a göre; 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 faaliyetidir. Bu faaliyetler, 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 gerçekleştirilir.

İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.

Ancak halen kamu kurumlarında iç denetçi atamalarında yeterli sayıya ulaşılamamıştır. İDKK kayıtlarına göre 30.06.2017 tarihi itibariyle kamu kurumlarına tahsis edilmiş olan 2075 iç denetçi kadrosunun 909 adeti dolu, 1116 adeti boştur. Yani tahsis edilen iç denetçi kadrolarının yaklaşık %44 oranında doldurulduğu görülmektedir (İDKK, 2017). Oysa iç denetçi sertifikası alan çok sayıda aday bulunmaktadır.

5018 sayılı Kanun ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik uyarınca, iç denetim yöneticileri ve iç denetçilerin uymaları zorunlu olan kamu iç denetim standartları İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenmiş olup, standartların belirlenmesinde, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" esas alınmıştır. Söz konusu standartlar, iç denetçilerin niteliklerini ve iç denetim faaliyetinde uygulanması gereken süreçleri belirlemektedir.

Yine İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından, kamu iç denetim uygulamalarında meslek ahlak kültürünün geliştirilmesi amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) Meslek Ahlak Kuralları esas alınarak ve diğer uluslararası mesleki kuruluşların metinlerinden de yararlanılarak meslek ahlak kuralları oluşturulmuştur.

İç denetçilerin danışmalık görevlerinin yanında yaptıkları denetim uygulamaları ise İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 8. maddesinde düzenlenmiştir:

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

b) Performans denetimi: Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.

c) Mali denetim: Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklere ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

ç) Bilgi teknolojisi denetimi: Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

d) Sistem denetimi: Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.

İç denetim, belirtilen denetim uygulamalarından bir veya birkaçını kapsayacak şekilde risk odaklı olarak yapılır. Ayrıca, bir faaliyet veya konu tüm birimlerde denetim kapsamına alınabilir.

5018 sayılı Kanun'un 55. maddesinde iç kontrol, idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü olarak tanımlanmıştır.

Yine İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 11. maddesi iç denetimin iç kontrolle ilişkisi ile ilgilidir.

Görüldüğü üzere iç kontrol iç denetimi de kapsamaktadır. Ayrıca Kamu İç Kontrol Standartlarının beş bileşeninden biri olan izleme bileşeninde iç denetimin gözetim-izleme rolü iç kontrol için vazgeçilmez bir husustur. İç denetim idarenin kontrol, yönetim ve risk yönetimi süreçlerini değerlendirmek şeklinde üç işleve sahip olması dolayısıyla iç kontrolün bir parçasıdır.

Yine 5018 sayılı Kanun'la İç Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuştur. İç denetim sistemlerinin düzenlenmesi, izlenmesi, geliştirilmesi, uyumlaştırılması ve koordine edilmesi görevleri, Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevleridir.

Polat (2003: 74), kurum veya kuruluşların bünyesinde oluşturulan bağımsız yapılarla gerçekleştirilen denetimi iç denetim, kurum veya kuruluşların işlevsel ve örgütsel hiyerarşisi ile ilgisi bulunmayan ve onun dışında kalan kişi veya kurumlarca yapılan denetimi ise dış denetim olarak tanımlamıştır.

İnan'a (1992: 147, 148) göre ise özel amaçları, çalışma yöntemleri ve görev alanları ne denli birbirinden farklı olursa olsun, bütün denetim kuruluşları aynı amaca hizmet ederler ve bu amaç; demokratik hukuk devleti ilkeleri doğrultusunda her türlü kamu kaynağının en iyi biçimde toplanması ve en rasyonel biçimde kullanılmasını sağlayarak, kamu yönetimine topluma daha iyi hizmet götürmesinde yardımcı olmasıdır.

Bu açıdan bakıldığında iç denetçiler ile müfettişlerin kurumlarında benzer görevler ifa ettiklerini iddia edebiliriz. İç denetçilerden farklı olarak müfettişlerin soruşturma görevi de üstlenmiş olmalarına rağmen, onların teftiş marifeti ile gerçekleştirdikleri işlev genişletilmiş anlamda iç denetimdir. Kelime olarak da teftiş, Türk Dil Kurumunun Genel Türkçe Sözlüğünde "denetleme" olarak ifade edilmiştir (TDK, 2017).

Yine de 5018 sayılı Kanun ve diğer düzenlemelerle mali yönetim ve denetim sisteminde yapılan değişikliklerde, denetimin cezalandırıcı yönü törpülenerek rehberlik yönü ön plana çıkarılmış olup, böylece denetimin, Anglo-Sakson ülkelerinde olduğu gibi, hukuk ağırlıklı bir konu olmaktan çok, ekonomi ağırlıklı bir olgu haline geldiğini ifade edebiliriz (Kebeli, 2012: 12). Batmaz (2015: 6) bu yeni durumu Türk kamu yönetiminin klasik denetim kültüründen bir kopuş olarak değerlendirmiştir. Ancak 5018 sayılı Kanun'la Türk kamu yönetimine iç denetim kavramının ve iç denetçilerin ihdas edilmesiyle, birçok kurumda aynı zamanda teftiş birimlerinin de mevcut olması sonucunda, genişletilmiş anlamda ikili bir iç denetim modeli oluşmuştur.

3. TÜRK KAMU İÇ DENETİM SİSTEMİNİN STRATEJİK YÖNETİM AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

5018 sayılı Kanun'la stratejik planlama kavramı ve dolayısıyla stratejik yönetim kavramı kamu yönetimimize girmiştir. Kamu kurumları beş yıllık stratejik plan ve yıllık performans programı hazırlamaktadır. Faaliyet raporları ile de yıllık faaliyetlerini ve performanslarını kamuoyuna duyurmaktadırlar. Ancak kamu kurumlarındaki iç denetçiler ve müfettişler veya değişik unvanlardaki

denetim personelinin denetim/teftiş programları ve gerçekleştirdikleri denetimler/teftişler stratejik plan ve performans programları ile ne kadar ilgilidir? Bu soruya verilecek cevap için kapsamlı bir araştırma yapılabilir. Ancak genel olarak ifade edebiliriz ki denetim/teftiş programları ve gerçekleştirilen denetimler/teftişler büyük ölçüde stratejik planlardan kopuktur. Bu durumun sebeplerinin en başında gerek üst yönetimlerin gerekse de iç denetçilerin veya müfettişlerin stratejik yönetimi içselleştirememesi gelmektedir. Buna yol açan etkenlerin başında ise Türk kamu yönetiminde stratejik yönetimin kurgulanması ve icraya konulmasındaki yanlışlıklar gelmektedir. Kamu yönetim sistemimizde stratejik yönetim açısından eleştirilebilecek hususlar (Bozkurt, 2017: 129-154) genel olarak şöyle sıralanabilir:

- 5018 sayılı Kanun'da stratejik yönetim yerine stratejik planlama kavramına yer verilmesi,
- Kamu kurumlarının kendi stratejilerini belirlemesinde ve bunları uygulamasında bağımsızlığı sorunu,
- Stratejik yönetim anlayışındaki yaklaşım sorunu,
- Değişen küresel şartlara uygun olan, ama kendini merkeze koyan stratejiler belirleyememe sorunu.

Dolayısıyla kamu yönetimimizde stratejik yönetim anlayışının doğru bir şekilde kurgulanıp uygulamaya konulması etkin bir stratejik denetim için çok yararlı olacaktır. Bunun dışında denetim/teftiş birimlerinin ve denetim/teftiş personelinin denetim yaklaşımlarını stratejik yönetim anlayışı ile örtüştürerek çalışmaları gerekmektedir.

Ayrıca iç denetim/teftiş sistemimizde yapısal ve işlevsel bir problem, acil olarak çözüm beklemektedir. Nitekim Türkiye'de kamusal denetimin temel bir kanuni düzenlemeye dayanmadan farklı kanuni düzenlemelerle vücut bulması denetimin yapısal ve işlevsel açıdan dağınık, karmaşık bir görünüm arz etmesine yol açmıştır. Öyle ki geçmişte "teftiş kurulu" olarak yapılandırılan teftiş birimleri yeni teşkilat kanunlarında, "rehberlik ve teftiş başkanlığı" şeklinde isimlendirilirken görev tanımları da çok çeşitlilik içermekte, ancak genel olarak "her teftişi-denetimi ve her danışmanlığı yapacak şekilde" genellemelere gidilmektedir. Ayrıca 5018 sayılı Kanun'un yasalaşma sürecinde, Kanun tasarısında teftiş kurullarının kaldırılarak müfettişlerin iç denetçi olarak atanması öngörülmüştü. Ancak 5018 sayılı Kanun tasarısı yasalaşırken değiştirilmiş ve böylece teftiş kurulları kaldırılmadan kurulan iç denetim birimleri ile kamu kurumlarında ikili bir denetim

yapısı meydana gelmiş, geleneksel teftiş kurulları ile iç denetim birimlerinin görev ayırımının tam ve açık olarak yapılmaması ile de adeta "görev karmaşası" bir durum oluşmuştur.

Örneğin bazı kurumlarda teftiş kurulu ya da rehberlik ve teftiş başkanlığı, iç denetim biriminin "danışmanlık" görevini de üstlenirken, bazı kurumlarda ise iç denetim birimlerine teftiş kurullarının görev kapsamına giren ihbar ve şikâyetlere dayalı birtakım konularda "inceleme" başlığı adı altında bir nevi müfettişlik görevleri verilmektedir. Hatta son zamanlarda pek rastlanmasa da önceki yıllarda iç denetçilere soruşturma görevleri bile verilmekteydi. Kısaca halen birçok kamu kurumunda iç denetim üst yönetim tarafından doğru anlaşılmamakta, stratejik denetim görevleri verilmediği için fonksiyonel olarak yeterince yararlanılamayan bir birim olarak bulunmaktadır.

Akbulut ve diğerleri (2012: 5-7) teftiş faaliyetinin doğrudan olmasa da dolaylı olarak, bir anlamda siyasi bir denetim olduğunu, teftiş birimlerinin doğrudan doğruya bakana bağlı olmasının temel mantığının bu olduğunu, dolayısıyla literatürde ve uygulamada sıkça ileri sürülen teftiş faaliyetinin siyasetten tamamen bağımsız bir denetim türü olduğunu iddia etmenin zor olduğunu, bağımsızlığın sistemin mantığı gereği siyasi yapıdan değil, yönetsel yapıdan ayrı ve müdahale edilemez olmayı içerdiğini; iç denetimin ise doğrudan siyasi bir makam ile ilişkilendirilmeksizin yönetim içinde örgütlendirilmesi gerekçesinin, iç denetimin ölçülebilir nesnel bir zeminden hareket edilerek gerçekleştirilmesi olduğunu ifade etmiştir. Yani teftişi hizmetin siyasi sorumluluk kapsamında denetimi olarak ele alırken, iç denetimi işin örgüt temelinde denetimi olarak ele almıştır. Bu yaklaşım bazı yanlışlıkları da beraberinde taşımaktadır. Bakanlık teşkilatı dışında yer alan bazı kamu kurumlarında (örneğin genel müdürlüklerde) yer alan müfettişler bakana bağlı değildir. Dolayısıyla teftiş/iç denetim farkını ortaya koyarken bakana bağlı olup olmaması açısından değerlendirerek fonksiyonel açıdan farklı olduklarını iddia etmek güçtür. Fonksiyonel farklılık kime bağlı ya da kimin adına teftiş/denetim yaptığından değil gerçekleştirilen teftiş/denetim faaliyeti ile ele alınmalıdır. Bağımsızlık konusu ise 5018 sayılı Kanun ve alt düzenlemelerde yer alan bir kavram olarak iç denetim sisteminin de içinde yer almaktadır.

Teftiş ve iç denetimin farklılığı literatürde ve teftiş/iç denetim çevrelerinde sıkça dile getirilse de sistemde farklılıktan ziyade benzerlik daha fazladır. Uygulamada ise farklılık neredeyse yok denecek kadar azdır. En temel farklılık soruşturma görevinin müfettişler tarafından yapılmasıdır. Ancak çağdaş

uygulamalarda teftiş/denetim mantığında sistem ve performans odaklılık öne çıkmıştır. Zira teftiş/denetim süreklilik ve genellik içerirken soruşturma istisnai bir durumdur. Dolayısıyla soruşturma fonksiyonu üzerinden hareket ederek teftiş ve iç denetimin çok farklı olduğunu iddia etmek zordur. Ayrıca mevzuatımıza göre muhakkik tayin ederek de soruşturma yaptırılabilir. O yüzden soruşturma yapmak fonksiyonundan ziyade soruşturma yapılmasını gerektirecek hususların tespit edilebilmesi işlevi daha anlamlı olabilir. Kamu yönetimimizde soruşturma açılmasını gerektirecek durumlar yaygınsa bir suistimal tespit ve soruşturma birimi kurulması düşünülebilir. Ancak bu durumda kurulacak birimin görev tanımının açıkça belirtilerek iç denetim sistemi ile çakışmasının önüne geçilmelidir. Eğer soruşturma açılmasını gerektirecek durumlar yaygın değilse tek bir denetim birimi olarak birleştirilecek denetim personeli ile veya muhakkikler vasıtasıyla soruşturmalar yapılabilir. Nitekim ülkemizde denetim anlayışındaki değişim etkinliğe, verimliliğe ve performansa olan özlemin bir sonucu olup, son dönemde yönetim yapımızda hâkim anlayış haline gelen yeni kamu yönetimi yaklaşımında da ceza veren denetimden hataları tespit ederek oluşmasını engelleyen önleyici denetime geçilmesi bu durumu pekiştirmiştir (Özer, 2015).

Mil (2016: 41-42), Kıta Avrupası kamu denetim sisteminde "siyasetin sorumluluğu" ilkesi çerçevesinde siyasi otorite olan bakana bağlı güçlü ve bağımsız teftiş kurulları ve müfettişler bulunduğunu, Anglo-Sakson modelinde ise "yönetimin sorumluluğu" ilkesi çerçevesinde idari otoriteye (müsteşear, genel müdür gibi) bağlı olarak iç denetim birimleri bulunduğunu, ancak bu iki modelin zaman içinde değişime uğrayarak birbirinden etkilendiğini ifade etmiştir. Ancak Türkiye için yönetim yapımıza uygun ve dünyada gelişen denetim anlayışlarından da yararlanarak ülkemize özgü tekli bir iç denetim modeli oluşturulması daha yararlı olacaktır.

Teftiş/iç denetim ikili yapısı kimi kurumlarda denetim birimleri arasında çekişmelere yol açabilmektedir. Ayrıca yeni kurulan iç denetim birim başkanlıklarının bir kısmında geleneksel teftiş kurulu benzeri anlayış hâkim olmaktadır.

Teftiş/iç denetim ikili yapısının ihdas edilmesi hem teftiş kurulları/rehberlik ve teftiş başkanlıkları için hem de iç denetim birimleri için ayrı ayrı sekreter ve büro personeli istihdam edilmesini doğurmuştur. Her bir teftiş kurulunda veya iç denetim biriminde bir başkan, en az bir başkan yardımcısı (bazen iki), başkanlara en az birer sekreter ve birimlerde ise birkaç büro personeli istihdam edilmektedir. Ayrıca idari görev gerekçe gösterilerek kimi kurumlarda başkan ve başkan yardımcıları

fiilen denetim/teftiş yapmamaktadır veya çok istisnai olarak yapmaktadır. Böylece zaten geleneksel olarak bürokratik genişleme temayülü olan Türk kamu yönetiminde ikili denetim yapısının mevcudiyeti, Parkinson'un ifade ettiği Yükselen Piramitler (Özer, 2014: 371-372) benzeri bürokratik genişlemeye yol açmaktadır. Her bir denetim/teftiş başkanlığı eksik personelden yakınarak daha fazla sekreter, daha fazla büro personeli, daha fazla denetim/teftiş personeli talep etmektedir.

Kimi durumlarda denetim/teftiş programları çakışmakta, bunun sonucunda denetim alanında yer alan konulardan bir kısmı hem müfettişler hem de iç denetçiler tarafından denetlenirken, kimi önemli konular ise denetim programları dışında kalabilmektedir.

Anayasa'da yapılan son değişikliklerle Türkiye'de cumhurbaşkanlığı sistemine geçilmiş olup, yeni hükümet sisteminde icranın başı olarak Cumhurbaşkanı görevli, yetkili ve sorumlu olmuştur. Anayasa değişikliğinden önce icranın başı ikili bir yapıya sahip iken Cumhurbaşkanı sorumlu olmayan kanadı, başbakan ve bakanlar kurulu ise sorumlu kanadı oluşturmakta idi. Bu ikili yapı tüm yönetim kademelerinde etkisini göstererek, idari denetim mekanizmasına da yansımıştı. Nitekim Cumhurbaşkanlığına bağlı Devlet Denetleme Kurulu cumhurbaşkanının görevlendirmesi ile sınırlı sayıda denetim görevi üstlenmiş iken, yine Başbakanlık Teftiş Kuruluna Başbakanlık teşkilatı dışında da görev verilmiştir. Bakanlıklar ve diğer birçok kamu kurumlarında ise teftiş kurulları oluşturulmuştur. 5018 sayılı Kanun'la ise iç denetçi kavramı da mevzuatımıza girmiştir.

Ancak yukarıda kısaca değinilen Türkiye'nin iç denetim modelindeki karmaşıklık cumhurbaşkanlığı sisteminde daha sade ve işlevsel olarak yeniden yapılandırılabilir. Bu yeniden yapılandırmada denetimin stratejik yönetimdeki rolü üzerinde durulursa daha sağlıklı bir yapılandırma olabilecektir. Zira stratejik yönetimin genel olarak planlama, uygulama ve değerlendirme/denetim olarak üç aşamada ele alınmasından hareketle denetimin, stratejik yönetimin amaç ve hedeflere ulaşmasında önemli bir yer tuttuğu ifade edilebilir.

SONUÇ

Kamu yönetiminde işletme yönetimi prensiplerinin uygulanmaya başlandığı yeni kamu yönetimi anlayışı Anglo-Sakson ülkelerin öncülüğünde ve IMF, Dünya Bankası, OECD ve Avrupa Birliği gibi uluslararası kuruluşların da etkisiyle birçok ülkede benimsenmiştir. Yeni kamu yönetimi anlayışında etkili, ekonomik ve verimli hizmet sunumu, şeffaf, katılımcı, müşteri (vatandaş) odaklı bir yönetim anlayışı öngörülmektedir.

Yine özel sektör için geliştirilen iç kontrol ve iç denetim anlayışı yeni kamu yönetimi anlayışının işletme yönetiminden esinlenmesi ile kamu kurumlarında da özel sektördeki uygulamalara benzer iç kontrol ve iç denetim sisteminin oluşturulmasını gündeme getirmiştir.

Türk kamu yönetiminde 5018 sayılı Kanun ve yapılan diğer bir dizi yasal reformlarla yeni kamu yönetimi anlayışına uygun yönetim model ve uygulamaları daha da belirgin hale gelmiştir.

Kamu kurumlarında etkin bir iç kontrol ve iç denetim sisteminin oluşturulması çalışmaları esasında yeni kamu yönetimi anlayışının bir tezahürü olup, bu yeni anlayış çerçevesinde ülkemizde 5018 sayılı Kanun ve bir dizi ikincil ve üçüncül mevzuat yelpazesi oluşturulmuştur. Ancak halen kamu kurumlarında istenilen şekilde iç kontrol sistemi ve iç denetim modeli oluşturulduğunu söylemek güçtür. 5018 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden bu yana uzun süre geçmiş olmasına rağmen kurumlar hala iç kontrol sistemini kurmak için çalışmalar yapmakta ve iç denetim sistemini tam olarak yerleştirmekte zorlanmaktadır. İç kontrol merkezi uyumlaştırma birimi Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ile iç denetim merkezi uyumlaştırma birimi İç Denetim Koordinasyon Kurulunca sorumlu oldukları alanlarda bir dizi düzenleme ve faaliyet gerçekleştirmiş olmalarına rağmen uygulamada çok yavaş mesafe kat edildiğini ifade edebiliriz.

İç kontrol sisteminin bir parçası olan iç denetimin etkinliğe kavuşturulması gerekmektedir. Kamu kurumlarının birçoğunda halen hem teftiş kurulları hem de iç denetim birimleri teftiş veya denetim yapmakla görevlendirilmiş birimlerdir. Bazı farklılıklarına rağmen bu iki birimin temelde benzer görevler ifa ettiğini söyleyebiliriz. Bir kurumda bu iki birimin birlikte mevcut olmasının doğuracağı sakıncalar değerlendirilerek birleştirilmesi konusu gündeme gelmelidir.

Dolayısıyla kamu kurumlarında teftiş ve iç denetim şeklinde ikili denetim birimlerinin oluşturulmasının zaruri olmadığını ifade edebiliriz. Bunun yanında bir kamu kurumunda ikili denetim birimi oluşturulmasının bazı sakıncaları da bulunmaktadır. Koordinasyon sorunu bunlardan biridir. Bir kamu kurumunda hem teftiş kurulu hem iç denetim birimi olması iki ayrı teftiş/denetim programını gerektirecek ve böylece aynı kurumun birimleri ve süreçleri birbirinden kopuk iki programla denetime alınacaktır. Bu durum denetimlerde çakışmaya yol açarak etkinliği azaltabilecektir. Bir başka sorun bir kamu kurumunda iki ayrı denetim biriminin bulunmasının bürokratik işlem ve kadrolarda büyümeye, her iki

birime de yönetici görevlendirilmesine ve büro personeli ihdası ile demirbaş vs. harcamalarındaki artışın kaynak israfına yol açacak olmasıdır. Ayrıca bir başka sakınca ise birimler arasında olumsuz tutum ve davranışların yaşanabilmesi riskidir. Nitekim teftiş/iç denetim çekişmesi ile sonuçlanabilecek tutum ve davranışları her zaman engelleyebilecek mekanizmalar olduğunu iddia edemeyiz. Bütün bu hususlar göz önüne alındığında kamu kurumlarında denetim/teftiş birimlerinin birleştirilmesi düşünülmelidir. Birleştirme ile oluşacak yeni birimin adının iç denetim veya teftiş olmasının çok önemli olmadığını, önemli olanın kamu kurumlarına ve dolayısıyla kamuya katacağı değerin ne olacağından hareketle bunların fonksiyonu üzerinde durulması gerektiğini ifade edebiliriz. Ancak birleştirme ile oluşacak yeni birimlerin yatay örgütlenme modeli ile doğrudan üst yöneticiye bağlanması, birimlerin içinde hiyerarşik oluşumlardan kaçınılması gerekir.

Ayrıca cumhurbaşkanlığı sistemine geçişte amaç genel olarak daha etkin bir hükümet sistemine sahip olmaktır. Bu amaca uygun olarak kamu kurumlarının yapılandırılması ve işleyişi de cumhurbaşkanlığı sistemine uyarlanmalıdır. Bu kapsamda denetim modeli de yeni yapıya uygun bir şekilde yeniden ele alınarak örgütsel ve fonksiyonel karmaşıklık sadeleştirilmelidir. Kamu kurumlarındaki teftiş birimleri ile iç denetim birimlerinin birleştirilmesi üzerinde öncelikle durulması, ancak yine de iki ayrı denetim birimi üzerinde karar kılınırsa teftiş/iç denetim görev tanımlarının net bir şekilde yapılarak denetimde mükerrerliğe ve boşluğa meydan verilmemesi gerekmektedir.

Dolayısıyla denetim sistemimiz, ülkesel düzeyde, örgütsel ve faaliyetsel anlamda önyargılardan, kurumsal taassuptan, bireysel algılardan ve ülkeye zarar verici rekabet hissinden arınmış bir şekilde kurgulanmalı; aynı şekilde, her bir denetim kurumu da kurumsal yapılanmasını ve faaliyetsel içeriğini kendinden beklenen çıktıya odaklı olarak belirlemelidir. (Kuluçlu, 2006).

Cumhurbaşkanlığı sisteminde denetimin üst çatısı bir yandan Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim yapan Sayıştay, diğer taraftan yürütme adına denetim yapan Devlet Denetleme Kurulu ile sağlanmalıdır. Halen Maliye Bakanlığı bünyesinde faaliyet gösteren İç Denetim Koordinasyon Kurulunun ise Maliye Bakanlığı yerine Devlet Denetleme Kurulu ile ilişkilendirilmesi daha uygun olacaktır. Ayrıca iç denetim ve dış denetiminin birbirinden daha fazla istifade etmesinin yöntemi üzerinde durularak stratejik yönetimde daha etkin rol alan iç denetim modeli kurulması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Akbulut, Örsan Ö., Hande Mimaroğlu Özgen, Derya Fındık, Ömer Seymenoğlu, Oğuz Almış (2012), Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim, TODAİE, Ankara.

Batmaz, Yavuz (2015), "Denetim Üzerinden Kamu Yönetimindeki Değişimi Anlamak", Sayıştay Dergisi, Sayı 98 (Temmuz-Eylül), ss. 5-18.

Bozkurt, Paşa (2017), Türk Kamu Yönetiminde Stratejik Yönetim ve Politiği: Bir Kamu Kurumu Örneğinde, Gazi Kitabevi, Ankara.

Bozkurt, Paşa (2015), "Stratejik Yönetim ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulaması", Denetişim Dergisi, Sayı 16, ss. 77-85.

Dinçer, Ömer (2013), Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası, 9. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.

DPT (2006), Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu, Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara.

Ertan, Yusuf (2010), Stratejik Yönetimin Kamu Yönetimi Alanında Uygulanması ve Sorunları, S. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

İDKK (2017), www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Duyurular/Dolu-BosKadroSayisi.pdf, (Erişim Tarihi: 09.09.2017).

İnan, Atilla (1992), Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı, Ankara.

Kalkınma Bakanlığı (2013), Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), Ankara.

Kebeli, Ahmet (2012), Kamu İç Denetiminde Kurumsal Performans Denetimi, TODAİE Kamu Yönetimi Yüksek Lisans Dönem Projesi.

Kuluçlu, Erdal (2006), "Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine", Sayıştay Dergisi, Sayı 63 (Ekim-Aralık), ss. 3-37.

Mil, Halil İbrahim (2016), Türk Kamu Denetim Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara.

Özer, M. Akif (2015), Türkiye'de Kamu Yönetiminin Denetiminde Yeni Arayışlar: Kamu Denetçiliği Kurumu Örneği, Sayıştay Dergisi, Sayı 98 (Temmuz-Eylül), ss. 19-40.

Özer, M. Akif (2014), Kamu ve Özel Sektör Yönetimi İçin Yönetim Sözlüğü, Adalet Yayınevi, Ankara.

Özer, M. Akif (2010), Kuruluşlarda Süreç, Performans ve Risk Analizi/Yönetimi, Adalet Yayınevi, Ankara.

Polat, Necip (2003), "Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği", Sayıştay Dergisi, Sayı 49 (Nisan-Haziran), ss. 65-80.

Söyler, İlhami (2007), "Kamu Sektöründe Stratejik Yönetim Uygulanabilir mi? (Engeller/Güçlükler)", Maliye Dergisi, Sayı 152 (Ocak-Haziran), ss. 103-115.

TDK (2017), (Erişim Tarihi: 30.08.2017).

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.59a68c0aab4fb2.64313477

1982 Anayasası, Resmi Gazete, 09.11.1982/ 17863.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Resmi Gazete, 24.12.2003/25326.

3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında 174 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 13/12/1983 Gün ve 174 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Kaldırılması ve Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında 202 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun, Resmi Gazete, 09.10.1984/18540.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, 12.07.2006/26226.

Kamu İç Denetim Standartları, Resmi Gazete, 16.08.2011/28027.

Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları, İDKK.