



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

İktisat Ana Bilim Dalı

İktisat Bilim Dalı

**DEĞİŞEN KAMU MALİ YÖNETİMİ VE EKONOMİK
ETKİNLİK: İÇ DENETİM**

Mecbure ASLAN

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2019

DEĐIŐEN KAMU MALİ YÖNETİMİ VE EKONOMİK
ETKİNLİK: İÇ DENETİM

Mecbure Aslan

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

İktisat Ana Bilim Dalı

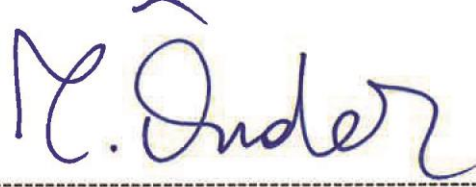
İktisat Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2019

KABUL VE ONAY

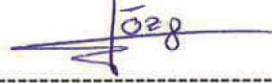
Mecbure ASLAN tarafından hazırlanan "Değişen Kamu Mali Yönetimi ve Ekonomik Etkinlik: İç Denetim" başlıklı bu çalışma, 12.06.2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.



Doç. Dr. Tuncay ÖNDER (Başkan)



Doç. Dr. Pelin ÖGE GÜNEY (Danışman)



Doç. Dr. Özgür TEOMAN (Üye)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Prof. Dr. Musa Yaşar SAĞLAM

Enstitü Müdürü

YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI

Enstitü tarafından onaylanan lisansüstü tezimin tamamını veya herhangi bir kısmını, basılı (kağıt) ve elektronik formatta arşivleme ve aşağıda verilen koşullarla kullanıma açma iznini Hacettepe Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak, tezimin tamamının ya da bir bölümünün gelecekteki çalışmalarda (makale, kitap, lisans ve patent vb.) kullanım hakları bana ait olacaktır.

Tezin kendi orijinal çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Tezimde yer alan telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izin alınarak kullanılması zorunlu metinleri yazılı izin alınarak kullandığımı ve istenildiğinde suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

Yükseköğretim Kurulu tarafından yayınlanan **“Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge”** kapsamında tezim aşağıda belirtilen koşullar haricince YÖK Ulusal Tez Merkezi / H.Ü. Kütüphaneleri Açık Erişim Sisteminde erişime açılır.

- Enstitü / Fakülte yönetim kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren 2 yıl ertelenmiştir. ⁽¹⁾
- Enstitü / Fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren ay ertelenmiştir. ⁽²⁾
- Tezimle ilgili gizlilik kararı verilmiştir. ⁽³⁾

05.06.2019

Meccüre ASLAN

¹“Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge”

- (1) Madde 6. 1. Lisansüstü teze ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez **danışmanın** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulu** iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.
- (2) Madde 6. 2. Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internetten paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez **danışmanın** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulunun** gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.
- (3) Madde 7. 1. Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, **tezin yapıldığı kurum** tarafından verilir *. Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, **ilgili kurum ve kuruluşun önerisi** ile **enstitü** veya **fakültenin** uygun görüşü üzerine **üniversite yönetim kurulu** tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.
Madde 7.2. Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.

* Tez **danışmanın** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulu** tarafından karar verilir.

ETİK BEYAN

Bu çalışmadaki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, görsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, yararlandığım kaynaklara bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında özgün olduğunu, Doç. Dr. Pelin ÖGE GÜNEY danışmanlığında tarafımdan üretildiğini ve Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesine göre yazıldığını beyan ederim.



Mecbure ASLAN

*Tez yazım sürecinde dualarıyla bana destek olan annem ve
babama...*

TEŞEKKÜR

Tez yazım sürecinde yorum ve önerileriyle beni yönlendiren danışmanım Doç. Dr. Pelin ÖGE GÜNEY'e ve bu süreçte dualarıyla yanımda olan annem Zennure ASLAN ve babam İsmet ASLAN'a sonsuz teşekkür ve saygılarımı sunarım.

ÖZET

ASLAN, Mecbure. *Değişen Kamu Mali Yönetimi ve Ekonomik Etkinlik: İç Denetim, Yüksek Lisans Tezi*, Ankara, 2019.

Küreselleşme ve teknolojide yaşanan hızlı gelişmeler, dünyada yaşanan değişim ve dönüşümden ülkelerin etkilenmesini önemli düzeyde artırmıştır. Kamu alanında yaşanan gelişmeler bu değişim ve dönüşümün bir sonucudur.

Bu çalışmada kamu yönetimi ve kamu mali yönetiminde meydana gelen değişim süreci ve sürecin denetim üzerindeki etkisi incelenmiştir. Daha sonra kamu mali yönetiminde zamanla önem kazanan ekonomik etkinlik kavramı ele alınarak bunun iç denetim içerisindeki yeri ve iç denetimin ekonomik etkinliğe katkısı irdelenmiştir. Bunun için hem yurtdışında hem de Türkiye’de yapılan çalışmalar incelenmiştir.

Yapılan inceleme sonucunda Türkiye’de ağırlıklı olarak sistem denetimi yapıldığı, performans ve BT denetimlerinin sayıca oldukça az olduğu, kamu kurumlarına tahsis edilen iç denetçi kadrolarına bakıldığında dolu kadroların toplam kadro içerisindeki oranının %43 olduğu, uluslararası sertifikaya sahip iç denetçi sayısının az olduğu, iç denetimin kurum içindeki bilinirliğinin istenilen düzeyde olmadığı ve üst yönetici tarafından yeterince sahiplenilmediği görülmüştür. Kamusal faaliyet, program, proje ve sürecin etkinliğini, ekonomikliğini ve verimliliğini belirlemek amacıyla performans denetimlerinin artırılması gerektiğine ilişkin öneri başta olmak üzere tespit edilen bulgularla ilgili öneriler geliştirilmiştir.

Çalışmada; etkin bir iç denetimin, kamu kaynaklarının daha ekonomik ve etkin yönetilmesinde kamu sektörüne yardımcı olabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Sözcükler

Kamu Yönetimi, Kamu Mali Yönetimi, Ekonomik Etkinlik, İç Denetim.

ABSTRACT

ASLAN, Mecbure. *Changing Public Financial Management And Economic Efficiency: Internal Audit, Master's Thesis*, Ankara, 2019.

The rapid developments in globalization and technology have significantly increased the impact of countries on the changes and transformations in the world. The developments in the public sector are the result of this change and transformation.

In this study, the process of change in public administration and public financial management and the effect of this process on the audit were examined. Then, the concept of economic activity, which gained importance in public financial management, was discussed and its role in internal audit and the contribution of internal audit to economic efficiency were examined. For this purpose, studies conducted both Turkey and other countries were examined.

As a result of the research, it is observed that system audit is performed predominantly in Turkey; performance and IT controls are relatively small in number; the ratio of the occupied internal auditor positions in total internal auditor positions allocated to public institutions is 43%; the number of internal auditors with international certificates is low; awareness of internal audit within the institution is not at the desired levels and ownership of it by the high level managers is not adequate. According to our findings, recommendations have been developed, in particular for the fact that performance audits should be increased in order to determine the effectiveness and economic efficiency of public activities, programs, projects and processes.

In this study, it has been concluded that an effective internal audit can help the public sector to manage public resources more economically and effectively.

Key words

Public Administration, Public Financial Management, Economic Efficiency, Internal Audit.

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	i
YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI	ii
ETİK BEYAN	iii
TEŞEKKÜR	v
ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR DİZİNİ	xiii
TABLolar DİZİNİ	xiv
ŞEKİLLER DİZİNİ	xv
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM KAMU MALİ YÖNETİMİ VE DENETİM ANLAYIŞINDAKİ DEĞİŞİM	3
1.1 KAMU YÖNETİMİNDEKİ DEĞİŞİM	3
1.1.1. Kamu Yönetimi Anlayışındaki Değişim.....	4
1.1.2. Kamu Yönetiminde Örgütsel Değişim.....	7
1.1.3. Kamu Yönetiminde Denetime İlişkin Değişim.....	8
1.2 KAMU MALİ YÖNETİMDEKİ DEĞİŞİM	11
1.2.1 Ekonomi Literatüründe Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı	11
1.2.1 Ülkenin Kanuni ve Yasal Alt Yapısındaki Değişim.....	13
1.2.3 Neo-liberal Politikaların Egemenlik Kazanması ve Uluslararası Ekonomik ilişkilerde Değişim.....	14

1.2.4	Kurumsal Karar Alma Süreçlerindeki Değişim	14
1.2.5	Kamu Mali Yönetiminde Denetime İlişkin Değişim	17
1.3	KAMU MALİ YÖNETİMİ VE EKONOMİK ETKİNLİK	18
1.3.1.	Kamu Harcamalarının Ekonomik Etkisi	18
1.3.2.	Kamu Harcamalarında Verimlilik ve Etkinlik	22
1.3.3.	Denetimde Etkinlik, Verimlilik ve Ekonomiklik	24
1.4	DENETİM KAVRAMI VE DENETİM ANLAYIŞINDAKİ DEĞİŞİM..	27
1.4.1.	Denetim Kavramı	27
1.4.2.	Hesap Verebilirlik	29
1.4.3.	Saydamlık.....	30
1.4.4.	Yönetişim	31
2.	BÖLÜM_KAMUDA MALİ YAPILANMA İHTİYACI	33
2.1	KAMUDA MALİ YAPILANMA İHTİYACINI ORTAYA ÇIKARAN EKONOMİK VE MALİ SEBEPLER	33
2.1.1.	Ekonomi Kaynaklı Nedenler.....	33
2.1.1.1.	Devletin Rolüne İlişkin Tartışmalar	33
2.1.1.2.	Devletin Faaliyet Alanının Genişlemesi.....	36
2.1.1.3.	Uluslararası Alanda Yaşanan Ekonomik Krizler	37
2.1.1.4.	Uluslararası Alanda Yaşanan Küreselleşme Çabaları.....	39
2.1.1.5.	Kamuoyunun Devletten Beklentilerinin Çeşitlenmesi	39

2.1.1.6. Gelişmiş ve Az Gelişmiş Ülkeler Arasındaki Farkların Artması .	40
2.1.1.7. Ekonomide Yeni Yaklaşımlar	41
2.1.1.8. Mal ve Hizmet Sunumunda Karşılaşılan Sorunlar	42
2.1.2. Mali Kaynaklı Nedenler	44
2.1.2.1. Kamu Kesiminin Büyümesi	44
2.1.2.2. Orta Vadeli Harcama Sistemine Geçiş	45
2.1.2.3. Tahakkuk Bazlı Muhasebe Sisteminin ve Şeffaflığın Önem Kazanması	46
2.1.2.4. Parlamentonun Bütçe Üzerinde Etkinliğinin Artırılması Çabaları	49
2.1.2.5. Denetimin Ayrı Bir Disiplin Olarak Algılanması	50
3. BÖLÜM EKONOMİK ETKİNLİK ODAKLI YENİ BİR DENETİM ANLAYIŞI: İÇ DENETİM	53
3.1. DENETİM KAVRAMI.....	53
3.1.1. Mali Denetim.....	54
3.1.2. Uygunluk Denetimi	55
3.1.3. Faaliyet (Performans) Denetimi	56
3.1.4. Yönetmel Denetim	57
3.2. İÇ DENETİM	58
3.2.1. İç Denetim Kavramı	58
3.2.2. İç Denetimin Gelişim Süreci	59

3.2.3. İç Denetimin Gereçekçeleri.....	60
3.2.3.1. Sorumluluk ve Hesap Verebilirliğin Sağlanması	60
3.2.3.2. Yönetime Danışmanlık Yapılması ve Yardım Edilmesi	61
3.2.3.3. Vekâlet Teorisi	62
3.2.3.4. Hatalı ve Hileli İşlere Karşı Koyma İhtiyacı.....	62
3.2.3.5. Tasarruf İhtiyacı	63
3.2.3.6. Ekonomik Etkinlik	63
3.2.4. İç Denetimin Temel Özellikleri.....	64
3.2.4.1. Kuruma Değer Katma	64
3.2.4.2. Bağımsızlık ve Tarafsızlık.....	64
3.2.4.3. Güvence Sağlama	65
3.2.4.4. Risk Yönetimi ve Yönetişim Süreçlerine Katkı Sağlama	66
3.2.4.5. Genel Kabul Görmüş Standartlara Göre Yürütülme	66
3.2.4.6. Danışmanlık Hizmeti Sunma.....	67
3.2.5. İç Denetim Türleri	68
3.2.5.1. Danışmanlık Hizmetleri	69
3.2.5.2. Güvence Hizmetleri.....	69
3.2.6. İç Denetimin Faydaları	70
3.2.6.1. Kurum Kayıt ve Varlıklarının Korunması.....	71

3.2.6.2. Güvenilir Bilginin Sağlanması	71
3.2.6.3. Yasalara ve Politikalara Uyumun Sağlanması	71
3.2.6.4. Faaliyetlerdeki Verimliliğin Artırılması	72
3.2.6.5. Hile ve Hataların Engellenmesi	72
3.2.6.6. Risk Yönetiminde Etkinliğin Artırılması	73
3.3. TÜRKİYE’DE İÇ DENETİMİN EKONOMİK ETKİNLİĞİ ANALİZİ	73
3.3.1. İç Denetim ve Ekonomik Etkinlik	73
3.3.2. Türkiye’de İç Denetime İlişkin Çalışmalar	74
3.3.3. İç Denetimin Etkinliğine İlişkin Çalışmalar	76
3.3.4 Türk Kamu Yönetiminde Geleneksel Denetim Anlayışından İç Denetime Geçiş	80
3.3.5 Kamu Sektöründe İç Denetim Uygulamaları ile İlgili Çalışmalar	82
3.3.6 Türk Kamu Yönetiminde İç Denetimin Değerlendirilmesi	85
SONUÇ	96
KAYNAKÇA	101
EK 1. ORJİNALLİK RAPORU	117
EK 2. ETİK KURUL MUAFİYET İZİNİ	118

KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
GSMH	: Gayri Safi Milli Hâsıla
GSYH	: Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla
İA	: İç Denetçiler Enstitüsü, The Institute of Internal Auditor
IMF	: Uluslararası Para Fonu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü, The Organization For Economic Co-operation And Development
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1: Yıllar İtibariyle İç Denetim Rapor Sayıları.....	86
Tablo 2: İdareler Tarafından 2017 Yılında Yapılan Bilgi Teknolojileri Denetimleri	87
Tablo 3: İdareler Tarafından 2017 Yılında Yapılan Performans Denetimleri	88
Tablo 4: Boş İç Denetçi Kadrosunun Toplam İç Denetçi Kadrosuna Oranı ve Dağılımı	89
Tablo 5: 2008-2017 Yılları İtibariyle Kadro İhdas Edilen ve İç Denetçi Ataması Yapan Kurum Sayıları	91
Tablo 6: Fiilen Çalışmakta Olan İç Denetçiler Uluslararası Sertifikaları	93

ŞEKİLLER DİZİNİ

Grafik - 1: Dolu Kadronun Toplam Kadroya Oranı ve Dağılımı 90

GİRİŞ

20. yüzyılda siyasi ve sosyolojik temelli birçok olayın yanında ekonomik yönden de önemli değişimler yaşanmıştır. Devletin ekonomiye müdahalesini sınırlayan ve bu müdahaleyi oldukça düşük seviyede öngören klasik iktisat, büyük buhranla birlikte sorgulanmıştır. Keynesyen iktisat politikalarının uygulanmaya başlamasıyla birlikte devletin ekonomi içerisindeki rolü ve ekonomiye müdahalesi giderek artmıştır. Bu artış, devletin hukuki düzenlemelerle ekonomide düzenleyici rol üstlenmesine ve artan fonksiyonlarıyla daha fazla kültürel ve sosyal hizmet sunmasına yol açmıştır. Bu durum kamu mali yönetiminin daha etkin olması gerekliliğini doğurmuştur (Tosun, 2007: 10-12).

1970'li yıllarla birlikte yaşanan mali krizler, hızla yükselen fiyatlar ve istihdamdaki olumsuzluklar geleneksel kamu yönetimi ve kamu mali yönetimi anlayışının sorgulanmasına neden olmuş ve yeniden yapılanma çabaları gündeme gelmiştir (Özer, 2005: 4 ve Ergen, 2016: 93). Devletin verimlik ve etkinlik esasına göre yeniden örgütlenmesi, daha önce kendisi için çizilen sınırlar içerisinde kalması gerektiği tartışılmaya başlanmıştır (Özer, 2005: 4). Şeffaflık, hesap verebilirlik, verimlilik, etkinlik, kamu tarafından gerçekleştirilen mal ve hizmet üretiminde "ekonomik etkinlik" gibi hususlar önem kazanmış ve bu yeni anlayışın odağına yerleşmiştir. Akdoğan (2004)'a göre yeni kamu yönetimi ile genel olarak amaçlanan, devletin küçültülerek daha etkin ve yaygın bir piyasa sisteminin oluşturulmaya çalışılmasıdır. Bu, kamu kaynaklarının kullanılmasında ve kamu hizmetlerinin sunulmasında etkinlik ve verimliliği merkeze alan yeni bir yaklaşımdır.

Kamu ve kamu mali yönetiminde yaşanan bu gelişmeler ve yeniden yapılanma girişimleri, denetimde değişim ve yenilenme ihtiyacını beraberinde getirmiştir. Kamu hizmetlerinin sunumundaki gereksiz harcamalar ve verimsizlik, denetim anlayışının da tartışılmasına neden olmuş ve bunun sonucunda iç denetim dünyada yeni bir denetim anlayışı olarak kabul görmeye başlamıştır. İç denetim, israf ve gereksiz

harcamaların önlenmesi yoluyla kıt olan kamu kaynaklarının daha iyi kullanımı, mevcut girdilerle daha üretken çıktılar elde edebilmeleri konusunda, kısaca ekonomik etkinliği sağlayacak bir performans için yol gösterici olarak görülmüştür.

Çalışmada kamu yönetimi ve kamu mali yönetiminde meydana gelen değişim süreci ve sürecin denetim üzerindeki etkisi incelenecektir. Kamu mali yönetiminde zamanla önem kazanan ekonomik etkinlik kavramı ele alınarak bunun, iç denetim içerisindeki yeri ve iç denetimin ekonomik etkinliğe katkısı irdelenecek ve bu amaçla hem yurtdışında hem de Türkiye’de yapılan çalışmalar incelenecektir.

Etkin bir iç denetimin, kamu tarafından sunulan mal ve hizmet üretiminde “ekonomik etkinlik” amacına katkıda bulunacağı, kamu kaynaklarının etkin ve ekonomik şekilde yönetilmesinde kamu sektörüne yardımcı olacağı ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde öncelikle kamu yönetimi ve kamu mali yönetiminde meydana gelen değişim süreci ve sürecin denetim üzerindeki etkisi ele alınacaktır. Daha sonra kamu mali yönetiminde zamanla önem kazanan ekonomik etkinlik kavramı ele alınarak bunun denetim içerisindeki yeri üzerinde durulacaktır.

İkinci bölümde kamu mali yönetimindeki değişim daha kapsamlı ele alınarak kamuda mali yapılanma ihtiyacını ortaya çıkaran ekonomik ve mali sebepler ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Üçüncü bölümde ise ekonomik etkinlik odaklı yeni bir denetim anlayışı olan iç denetim ele alınacaktır. Bu denetim anlayışının kamu kaynaklarının daha ekonomik ve etkin kullanılmasına sağlayacağı katkıya ve bunun nasıl yapılabileceğine ilişkin yapılan çalışmalara değinilerek bu katkının ve Türkiye’de iç denetimin etkinliğinin artırılmasına yönelik öneriler geliştirilecektir.

1. BÖLÜM

KAMU MALİ YÖNETİMİ VE DENETİM ANLAYIŞINDAKİ DEĞİŞİM

Bu başlık altında öncelikle kamu ve kamu mali yönetimindeki değişim ve bu değişimle literatüre giren ekonomik etkinlik kavramı ele alınacaktır. Daha sonra bu değişimin denetim üzerindeki etkisine değinilecektir.

1.1 KAMU YÖNETİMİNDEKİ DEĞİŞİM

Ülkeler arasındaki gelişmişlik düzeyi farkı ne olursa olsun, 20. yüzyılla birlikte bütün toplumları ilgilendiren değişim ve dönüşüm arayışlarının kendini gösterdiği, ülkelerce kabul edilmektedir. Bu değişim ve dönüşüm sürecinde küreselleşmenin de etkisi ile yönetim anlayışları sorgulanmaya başlanmıştır. Saydamlık, hesap verebilirlik ve katılım gibi kavramlar kamu yönetiminde önem kazanırken, diğer taraftan kamu hizmetlerinin etkin ve verimli sunumuna verilen önem giderek artmıştır (Ökmen, vd., 2004: 22-24). Geleneksel kamu politikası yaklaşımlarının uygulandığı 20. yüzyıl öncesinde, sorunların daha çok siyasal iktidarlar tarafından çözülebileceği düşünülmüştür. Ancak, Batılı ülkelerde 1960'lı yılların sonlarına doğru yaşanan ekonomik durgunluk, hükümetlerin 1970'li yıllarla birlikte karşılaştığı mali krizler, sürekli artan fiyat yükselişleri ve istihdamdaki olumsuz gidişat geleneksel kamu yönetimi anlayışının tartışılmasına sebep olmuştur. Devletin verimlilik ve etkinlik esasına göre yeniden örgütlenmesi, daha önce kendisi için çizilen sınırlar içinde kalması ve özel sektör değerlerinin yanı sıra işletmecilik tekniklerinin kullanılması gibi düşünceler tartışılmaya başlanmıştır (Özer, 2005: 4).

1970'li yıllarda yaşanan mali krizlerle birlikte kamuda artan israf ve yolsuzluklar vatandaşların geçmişe kıyasla daha çok tepki göstermesine neden olmuştur.

Kamunun vatandaşların ihtiyaçlarını karşılamadaki hantal yapısı, giderek artan verimsiz kamu harcamaları, artan talepler karşısında beklentilerin karşılanamaması; kamu hizmetlerinin etkin, etkili ve ekonomik sunum ihtiyacını doğurmuştur. Bu ihtiyaç, kamu yönetim anlayışıyla birlikte kamudaki mevcut denetim sistem ve uygulamalarının da tartışılmasına neden olmuştur. Bu süreçte kamu kaynaklarının daha ekonomik ve etkin kullanılması çabasının, denetim fonksiyonunun yeniden yapılanması sürecini etkilediği söylenebilir.

Bir kısım ekonomist ve iktisat tarihçileri tarafından kamu mali yönetimindeki yeniden yapılanma ihtiyacı, pazar mekanizması içinde ortaya çıkan üretim ve bölüşüm kalıplarının kaçınılmaz bir sonucu olarak görülmektedir. 1929 yılında zirveye ulaşan krizin, esas olarak toplam talep yetersizliğinden kaynaklandığı ve krizi aşmak için gündeme gelen yeniden yapılanma sürecinin belli başlı öğelerinden birinin refah devletinin yükselişi olduğu, buna karşılık 1970'li yılların krizinin ise refah devleti uygulamasından kaynaklandığı ve kendini bir finansman darboğazı olarak gösterdiği söylenebilmektedir. Refah devleti uygulamaları kapitalist ekonomi içinde pazara karşı bir kumanda ekonomisi alanının ortaya çıkışı anlamına gelmektedir. Bu kumanda alanının, pazar aleyhine büyümesi genel kâr hadlerinin düşmesi ile sonuçlanmıştır. Kar hadlerinin düşmesi, her şeyden önce mevcut birikim rejiminin giderek işlevsiz hale gelmesi demektir. Bu durum, daha önceki bunalımlarda olduğu gibi kapsamlı bir yeniden yapılanma ile aşılmaya çalışılmaktadır (Şaylan, 2016).

1.1.1. Kamu Yönetimi Anlayışındaki Değişim

1950'lerle birlikte "kalkınma" ve "büyüme" hedefleri devlet öncülüğünde Keynesyen politikalarla gerçekleştirilmiştir. Bu durum 1970'li yılların ortalarına kadar devam etmiştir (Şenkal, 2005:276-277). Ancak, 1970'li yıllarda yaşanan mali ve ekonomik krizler sonucu Keynesyen politikalara ilişkin görüşlerin yıkılması, ekonomik kalkınma ve büyümeyi sağlamak için en uygun yapı ve yönetim

tekniklerinin araştırılması, kamu hizmeti sunumunda etkinlik ve verimliliğin artırılması çabaları (Ömürgönülşen, 1997: 517) 1980'li yıllarla birlikte birçok ülkede yaşanan siyasal ve ekonomik gelişmeler, kamu sektörünü ve bu sektör tarafından sunulan hizmetleri tartışılır hale getirmiştir. Kamu sektörü tarafından verilen hizmetlerin daha ekonomik ve etkin sunulmasına yönelik tartışmalar, kamu sektörünün küçültülmesi ve özel sektörde uygulanan bazı tekniklerin kamuda uygulanması gibi düşüncelerin daha fazla tartışılmasına neden olmuştur.

Ancak, kamu sektörünün küçültülmesine yönelik tartışmalar, daha önceki dönemlerde yapılanlardan biraz daha farklı olmuştur. Kamu sektörünün küçültülme düşüncesi ile birlikte daha iyi nasıl yönetilebileceği ve kamu kaynaklarının daha ekonomik ve verimli nasıl kullanılabilirliği sorularına da cevap aranmıştır. Tüm bu tartışmalar, hiyerarşik bakımdan katı bir yönetim tarzına sahip kamu yönetiminin daha esnek ve piyasa tabanlı kamu yönetimine dönüştürülme çabasını doğurmuştur (Özer, 2005: 3-4). Yaşanılan bu gelişmeler, 1980'li yıllarla birlikte “geleneksel kamu yönetimi” yerine özel sektör tarafından benimsenen değer ve tekniklerin kamuya transferi temelli “yeni kamu yönetimi” olarak adlandırılan yeni yönetim anlayışını ortaya çıkarmıştır.

Yeni kamu yönetimi anlayışı ile kamu hizmeti sunan aktörler odağa yerleştirilerek bunların yönetimine öncelik tanınmış; hizmet sunumunda kullanılacak kaynaklar ve yürütülecek programlar, yönetim faaliyeti süreci göz önünde bulundurularak belirlenmeye çalışılmıştır (Ömürgönülşen, 1997: 520). Personel ile ilgili işlemlerin yürütüldüğü birimlerin “insan kaynakları yönetimi” olarak yeniden adlandırılmasının bunun yansımalarından biri olduğu söylenebilir.

Geleneksel kamu bürokrasisinin hantal ve hiyerarşik yapısına kıyasla piyasalara öncelik vermek, kamu kaynağının kullanılmasında ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik kavramları üzerinde durmak, süreçlerden çok çıktılar üzerinde yoğunlaşmak kamu sektörü için öncelikli ve yeni değerler olarak ortaya çıkmıştır (Ömürgönülşen, 1997: 531).

Akdoğan (2004)'a göre yeni kamu yönetimi ile genel olarak amaçlanan, devletin küçültülerek daha etkin ve yaygın bir piyasa sisteminin oluşturulmaya çalışılmasıdır. Bu, kamu kaynaklarının kullanılmasında ve kamu hizmetlerinin sunulmasında etkinlik ve verimliliği merkeze alan yeni bir yaklaşımdır. Katı bir hiyerarşinin aksine daha esnek bir yapının oluşturulması, hizmetlerin rekabete dayalı olarak piyasa ortamında sunulması, dikey örgütlenme yerine yatay örgütlenme modelinin benimsenilmesi, mali konuların önem kazanması gibi konular kamu yönetim anlayışında yaşanan değişimin yansımalarıdır (Al, 2007: 47).

1980'li yıllarda yaşanan değişim ve dönüşümler diğer dünya ülkelerinde olduğu gibi Türkiye'de de bir yapılanma ihtiyacını doğurmuştur. 1990 ve 1994 yılında yaşanan ekonomik krizler, 90'lı yıllardaki siyasi istikrarsızlık, kamuda yaşanan yolsuzluk ve israf, denetim sisteminin etkinsizleşmesi, borç yönetimi ve kamu mali yönetimindeki sıkıntılar yapılanma ihtiyacını ortaya çıkaran iç faktörlerden bazıları olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu iç faktörlerin yanında Avrupa Birliği üyelik süreci kamuda yeniden yapılan yönünde baskı oluşturan bir başka nedendir (Bilge ve Kiracı, 2010: 73-74). Avrupa Birliği üyelik süreci, iç faktörler ve dünyada yaşanan değişim ve dönüşüm Türkiye'de kamu yönetiminin değişmesine yönelik toplumsal talebin oluşmasına neden olmuştur. Kamu kaynaklarının daha ekonomik ve etkin kullanılması, kamu hizmetlerinin kaliteli ve vatandaş memnuniyetine yönelik olarak sunulması, kamu harcamalarında ve sunulan kamu hizmetlerinde saydamlık ve hesap verebilirlik gibi toplumsal talepler kamuda değişim ve yeniden yapılanma sürecini kaçınılmaz kılmıştır (Bilgin, 2006: 42 ve 49).

Yeni kamu yönetimi anlayışı ve bu kapsamda devletin işlevi ve rolü daha öncesinde dünya gündeminde olmasına ve Batılı ülkelerde uygulama alanı bulmasına rağmen Türkiye'de 1980'li yıllarla birlikte daha çok tartışılmış, özellikle 2000'li yıllarda birtakım düzenlemeler ve bu yönde atılan adımlarla ülkenin gündeminde yer edinmiştir (Al, 2007: 45). Yapılan düzenlemeler ile yatay örgütlenme modeli getirilmeye çalışılmış, uzmanlaşma yönünde birtakım adımlar atılmış, bu amaçla mevcut bakanlıklar yeniden yapılandırılmış ya da yeni bakanlıklar kurulmuştur.

1.1.2. Kamu Yönetiminde Örgütsel Değişim

Birçok ülkede kamu yönetim sistemi özellikle çağdaş insanın karşılaştığı ağır ve karmaşık meselelerle yüzleşmek ve bunlarla baş etmek noktasındaki başarısızlıkları, hantal yapıları ve değişime olan dirençleri nedeniyle ciddi olarak eleştirilmektedir. Katı ve eski örgütsel davranışlar; yapı, çalışma yöntemleri, performans ve iş gücü piyasası üzerinde olumsuz etkiler yaratmaktadır (Dragomır, 2012: 42). Bu etkilerin kamu hizmetlerinden faydalananlara yansımaları, kamunun yapısının ve sunulan hizmetlerin zaman içerisinde daha yoğun bir şekilde tartışılmasına neden olmuştur.

Özellikle 1970’li yıllardan sonra küreselleşmenin ve teknoloji alanında yaşanan gelişmelerin etkisiyle örgütler şekil değiştirmeye başlamış, vatandaşın beklentilerini karşılamak, etkinliği ve verimliliği artırmak, küreselleşme, teknolojik gelişmeler ve rekabetin etkisiyle kendilerini sorgulamak ve birtakım yapısal ve örgütsel değişiklikler yapmak zorunda kalmışlardır. Bu çerçevede yönetim yapısının günümüz şartlarıyla uyumlu hale getirilmesi ve örgütsel verimliliğin ve etkinliğin artırılması amacıyla geleneksel yönetim anlayışından uzaklaşmaya başlanmıştır (Akçakaya ve Yücel, 2007: 3). Yeni kamu yönetim anlayışını doğuran bu süreç, yeni kamu işletmeciliği adlı yeni bir modeli de ortaya çıkarmıştır. Bu model örgütsel değişimi de beraberinde getirmiştir.

1970’li yıllarda yaşanan petrol krizleri ve ekonomik bulanımlar Keynesyen ekonomi politikalarının sorgulanmasına, devletin ekonomi içerisindeki rolünün ve sınırlarının tartışılmasına neden olmuştur (Ömürgönülşen, 2003: 3). Bu tartışmalar, 80’li yıllarla birlikte yeni kamu işletmeciliği modelinin şekillenmesine neden olmuştur. Bu model özel sektör değerlerinin kamuya transferi üzerine kurgulanmış, yapılan birtakım düzenlemelerle kamu yönetiminde birtakım dönüşüm ve değişimlerin yaşanmasına sebep olmuştur. Reform niteliğinde olabilecek bu düzenlemeler ile amaçlanan; devletin piyasaya daha az müdahale etmesi, kamu tarafından sunulan bazı hizmetlerin özel sektör tarafından sunulması, piyasa tarafından sunulamayan

hizmetlerin ise özerk kuruluşlara, yerel ve bölgesel yönetimlere bırakılmaya çalışılmasıdır (Canpolat ve Cangir, 2010: 26-27).

Dünyada yeni kamu yönetimi anlayışı ve yeni kamu işletmeciliği bağlamında meydana gelen değişimler, Türkiye’de de kamu yönetiminin değişmesi yönünde bir talep oluşturmuştur. Geleneksel kamu yönetiminin hantal ve katı yapısı, hizmet sunumunda yaşanan gecikmeler, verimsiz kamu harcamaları gibi içsel faktörler ile ülke dışında yaşanan gelişmeler değişime yönelik talebi daha da artırmıştır. Bu talep birtakım örgütsel değişikliklerin yapılmasına da neden olmuştur.

Ülkemizde örgütsel değişikliklerin yapılmasına, mevcut bakanlıkların yeniden yapılandırılmasına ve yeni bakanlıkların kurulmasına olanak tanıyan 06.04.2011 tarih ve 6223 sayılı Kamu Hizmetlerinin Düzenli, Etkin ve Verimli Bir Şekilde Yürütülmesini Sağlamak Üzere Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Teşkilat, Görev ve Yetkileri ile Kamu Görevlilerine İlişkin Konularda Yetki Kanunu 03.05.2011 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu Kanun, “... kamu hizmetlerinin düzenli, süratli, ekonomik ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamak üzere kamu hizmetlerinin bakanlıklar arasındaki dağılımının yeniden belirlenmesine” olanak tanımaktadır (Md.1).

1.1.3. Kamu Yönetiminde Denetime İlişkin Değişim

1980’li yıllarda ve 1990’lı yılların başlarında geleneksel kamu yönetim anlayışı özellikle hantal yapısı ve kırtasiyecilik nedeniyle daha yoğun bir şekilde eleştirilmeye başlanmış, işletmecilik yöntem ve tekniklerinin kamuya uyarlanması çabaları gündeme gelmiş ve kamu yönetimi işletmecilik bilimi içerisine çekilmeye çalışılmıştır. Bunda devletin geleneksel sınırlarına çekilerek kamu hizmetlerinin özel sektörde verilmesi, personel ve kamu harcamaları yönünden devletin küçültülmesi, kamuda bilişim teknolojilerinden yararlanılması eğilimleri etkili olmuştur (Ergun, 2004: 366). Ayrıca kamuda gittikçe artan yolsuzluk ve israf, yaşanan mali krizler,

etkin ve verimli olmayan kamu harcamaları, karar alma süreçlerinde yaşanan sıkıntılar etkili olan diğer faktörler arasında sayılabilir. Bu faktörler geleneksel yönetim anlayışındaki denetim mantığının da sorgulanmasına neden olmuştur.

Geleneksel denetim anlayışı; belirlenmiş denetim standartlarının olmayışı, her alan ve faaliyetin denetlenmemesi, denetim ile iç kontrol ilişkisinin sağlanamaması, mesleki gelişim ve eğitimin yeterli olmaması, teknoloji destekli denetim tekniklerinden yararlanılmaması, denetçi ve denetim birimleri açısından bağımsızlık kavramının yeterince oturmamış olması yönleriyle eleştirilmeye başlanmıştır (Ak, 2003: 124-159).

Yeni kamu yönetimi anlayışında geleneksel kamu yönetiminin aksine performansa dayalı ücretlendirme, klasik bürokratik yapılanmadan ziyade daha esnek bir yapılanma, girdiden daha çok çıktı kontrolüne odaklanma esas alınmaktadır (Dunsire, 1999:369). Girdilerden çok çıktı kontrollerinin önemli olduğunu savunan yeni yönetim anlayışında denetim anlayışının yeniden yapılandırılması temel yaklaşımlar arasında yerini almıştır. Cezalandırıcı ve açık bulma odaklı geleneksel denetim anlayışından ziyade yolsuzluk, suistimal vb. durumların yaşanmasını asgari düzeye indirebilecek kontrollere odaklı, kurumun amaçladığı hedeflere ulaşmasına engel olabilecek mevcut ve/veya oluşabilecek risklerin değerlendirildiği, personelle daha yakın çalışma imkânı sunan yeni bir denetim anlayışı oluşmaya başlamıştır.

Yeni kamu yönetimi anlayışıyla birlikte denetimin metodolojisi, kapsam ve rolü de hızlı bir değişim ve gelişim sürecine girmiştir. Daha çok hata bulma odaklı denetim anlayışı azımsanmayacak derecede değişmeye başlamıştır. Ayrıca bir meslek grubu olarak gelişim göstermiştir (Kubalı, 1999: 34). Vatandaşın beklenti ve taleplerindeki artış, sosyoekonomik kalkınmada devletin aktif rol üstlenmesi, kamu harcamalarının bileşim ve kapsamında değişime yol açmış, denetimin niteliğinde de dönüşümü zorunlu kılmıştır (Köse, 2004: 65-67).

Al (2007: 45)'a göre küreselleşme ve teknoloji alanında yaşanan hızlı gelişmelerin de etkisiyle artan uluslararası rekabet, bütçe açıkları, kamu kaynaklarının kullanımındaki etkinsizlik, yolsuzluk ve israf gibi nedenler ekonomiklik, etkinlik, saydamlık ve hesap verebilirlik gibi kavramların denetim sistemi içinde çok önemli kavramlar olarak yer alması ile sonuçlanmıştır.

Dünyada yaşanan gelişmelerin etkisiyle ülkemizde de denetim alanında birtakım çalışmaların olduğunu görmek mümkündür (Saran, 1997: 967). Kamuda denetimin yapısı ve denetim faaliyetlerinin geliştirilmesi ile ilgili olarak Devlet Denetleme Kurulu (DDK) tarafından 1994 ve 1998 yılında yapılmış iki önemli çalışma bulunmaktadır. Bunlar 1994 yılında yapılan Türkiye'de Denetim Organlarının Yapısı ve İşleyişiyle İlgili İnceleme ve Araştırma Raporu ve 1998 yılında yapılan Kamu Yönetiminde Denetim Hizmetlerinin Geliştirilmesi ve Etkinliğinin Sağlanması İçin Alınması Gereken Önlemlere İlişkin İnceleme ve Araştırma Raporudur. Bu çalışmalar dışında Devlet Planlama Teşkilatı bünyesinde özel ihtisas komisyonunca 2000 yılında düzenlenmiş “Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu” bulunmaktadır. Bu raporda, kamu yönetiminin iyileştirilmesi ve yeniden yapılandırılması ile ilgili önerilerin yanında kamuda denetim sistemine ilişkin sorunlar ve çözüm önerilerine de yer verilmiştir (Okur, 2007:124-125).

2013 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, bu alanda yapılmış en önemli değişikliktir. Bu Kanun ile yeni bir denetim sistemi ve mesleği tanımlanarak “iç denetim ve iç denetçilik mesleği” getirilmiştir. Kanunda iç denetim; “kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanmıştır (Md. 63). Bu güvence ve danışmanlık faaliyetinin iç denetçiler tarafından yapılacağına ilişkin düzenlemeye de ayrıca yer verilmiştir.

1.2 KAMU MALİ YÖNETİMDEKİ DEĞİŞİM

Ekonomik krizler, 90'lı yıllarda yaşanan siyasi istikrarsızlık, kamuda giderek artan yolsuzluk ve israf, borç yönetiminde yaşanan sıkıntılar, kıt olan kamu kaynaklarının yanında vatandaşın artan talepleri vb. (Bilge ve Kiracı, 2010: 73-74) kamu mali yönetimin sorgulanmasına neden olmuş ve değişim ihtiyacını hızlandırmıştır. Mali bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği ile bu bilgilerin erişilebilir olması kamu mali yönetiminin işleyişinde oldukça önem kazanmaya başlamıştır. Mali disiplinin sağlanması kamu mali yönetiminin en temel amacı olarak kabul görmüştür.

Kamu mali yönetiminde yaşanan değişim zamanla ekonomi literatürüne ve akademik alana, ülkenin yasal alt yapısına, ülkenin makroekonomik durumu ve uluslararası ilişkilerine, kurumsal karar alma süreçlerine ve kamu denetimin metodolojisine yansımıştır.

1.2.1 Ekonomi Literatüründe Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı

Kamu yönetimi alanında meydana gelen değişmelerin çoğunlukla 1980 ve 1990'lı yıllarda olduğu görülmektedir. Bu dönemde ekonomik ve toplumsal yaşamda meydana gelen gelişmeler, kamu yönetimi alanındaki değişim çabalarına farklı bir yön vermiştir. Artan kamu harcamalarının bütçe kaynaklarından karşılanamaması nedeniyle giderek artan kamu borçlanması, refah devleti harcamalarını tartışılır hale getirmiştir. Bu tartışmalar devletin rolü ve kamu tarafından sunulan hizmetler üzerinde yoğunlaşmıştır. Ekonomide ve akademik alanda meydana gelen gelişmeler kamu mali yönetiminde birtakım değişikliklere neden olmuştur. Politika biliminin ekonomik analizi olarak tanımlanan (Aktan, 2017) kamu tercihi teorisi, asıl-vekil sorunu, motivasyon teorisi gibi kuramlar değişen kamu mali yönetiminin ve kamu yönetiminin temelini oluşturmuştur (Yılmaz, 2001: 1-4). Bu kuramlarla birlikte piyasa ekonomisindeki karar alma süreçleri kamu ekonomisi için de konuşulmaya başlanmıştır. Özel sektör veya piyasa ekonomisine özgü birtakım değerlerin kamuya uyarlanma çabaları gündeme gelmiştir.

Serbest ticaretin gelişmesi, gümrük ve tarifelerle ilgili yapılan düzenlemeler ülkeler arası ekonomik bütünleşmelerin hızlanmasına neden olmuştur. Ekonomik bütünleşme çabaları kamu sektörü tarafından kullanılan araçların sorgulanmasını ve yeniden tanımlanmasını zorunlu kılmıştır (Breul, 2006: 3). Nitekim bu durum OECD tarafından 1997 yılında hazırlanan raporda da yer almış ve geleneksel kamu yönetimine has süreç ve kontrollerin ekonomiklik ve etkinlik açısından kullanışlı olmadığı, bu nedenle değişimin gerekli olduğu vurgulanmıştır. (OECD, 1997: 193).

1997 yılında yayınlanan Dünya Bankası raporunda kamu tarafından sunulan hizmetlerin daha etkin ve ekonomik sunulabilmesi amacıyla stratejiler belirlenmiştir. Bu stratejilerden biri devletin rolünün sınırlanması iken diğeri kapasitesinin güçlendirilmesidir. Bunun için kamu tarafından yürütülen faaliyetlerin rekabetçi anlayışla yapılması, kamu çalışanlarının performanslarının artırılması, seçmenlerin daha fazla katılımlarının sağlanması önerilmiştir. Bununla birlikte kamuda yeniden yapılanmanın gerekliliği vurgulanmıştır (Dünya Bankası, 1997: 77-78). Kamuda yeniden yapılanma ihtiyacı, yeni kamu yönetim anlayışını ortaya çıkarmıştır. Bu anlayışın vurguladığı en temel noktalardan biri de kamu kaynaklarının çok daha ekonomik ve etkin kullanılması gerekliliğidir.

Kaliteli hizmetlerin daha az maliyetle sunulması, kamudaki yeniden yapılanma ihtiyacını ortaya çıkaran sebeplerden biri olmuştur. Bu amaçla devletin kendisi için çizilen sınırlar içerisinde çekilmesi ve sunulan bazı hizmetlerin piyasada yer alan diğer aktörler tarafından yerine getirilmesi 80'li yıllarla birlikte sıklıkla dile getirilmiştir. Bu durum mevcut kurum ve uygulamaların, şekillenen piyasa ekonomisi içerisinde dönüşümünü gerekli kılmıştır. Hesap verebilirlik, saydamlık, kaliteli hizmet sunumu, kamu kaynaklarının etkin, etkili ve verimli kullanımı, vatandaş merkezli yönetim anlayışı Yeni Kamu Yönetim Anlayışı (YKY) olarak akademik alanda sıklıkla ele alınan konular arasında yer almaya başlamıştır.

1.2.1 Ülkenin Kanuni ve Yasal Alt Yapısındaki Değişim

Ülke anayasalarında devletin görevleri ile birlikte bu görevleri yerine getirecek kurumlar da belirlenmektedir. Devlet tarafından yerine getirilecek görevlerin genel çerçevesi çizilerek kurumların faaliyet alanlarına, yetki ve oluşumlarına yer verilmektedir. Ülke anayasalarına bakılarak bir ülkenin devlet yapısı ile ilgili bilgi edinilebilir. Örneğin ülkemizde 1924 Anayasasında devlet “koruyucu devlet”, 1961 Anayasasında “sosyal devlet”, 1982 Anayasasında ise daha geniş kapsamlı bir “sosyal devlet” olarak tanımlanmıştır (Çelebi, 1995: 63-64). Devlet tarafından üstlenilen görevler ve sunulan hizmetler, anayasalarda yer alan bu tanımlar çerçevesinde biçimlenmektedir.

Bütçe ile ilgili düzenlemeler, kamu yönetimi tarafından yerine getirilen faaliyetlerin yasal alt yapısını oluşturmaktadır. Ülkemizde bütçe, hukuki dayanağını 1982 Anayasasından ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’ndan almaktadır. Anayasanın dördüncü kısmında bütçenin hazırlanması ve uygulanması, görüşülmesi, bütçede değişiklik yapılabilme esasları ve kesin hesap ile ilgili düzenlemelere yer verilmektedir. Bütçe ile ilgili düzenlemelerin anayasada yer alması yasama organına gelir toplama ve harcama yetkisini vermektedir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda “...kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü (Md. 1)” ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin yanında kamu kaynağının kullanılmasının genel esasları ile ilgili hükümler düzenlenmiştir. 5018 sayılı Kanun ile performans dayalı bütçelemeye geçilerek mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramları kamu mali yönetimine girmiş ve kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması amaçlanmıştır.

1.2.3 Neo-liberal Politikaların Egemenlik Kazanması ve Uluslararası Ekonomik İlişkilerde Değişim

1980'li yıllarla birlikte Keynesyen ekonominin yerini neo-liberal politikalara bırakmaya başlaması dünya ekonomisinde gözlemlenen değişimlerin temelini oluşturmaktadır. 1990'lı yıllarda güçlenen neo-liberal politikaların, küreselleşmenin kapılarını aralamış ve küresel ekonomi ön plana çıkmıştır (Balkanlı, 2002: 13-14). Bu süreçle birlikte bir taraftan ekonomik bütünleşme çabaları hız kazanırken diğer taraftan ülke ekonomileri birbirinden daha çok etkilenmeye başlamıştır. Artık bir ülkenin ekonomisi sadece kendi içerisindeki değişimlerden değil, kendi dışında yaşanan ekonomik değişimlerden de etkilenmektedir.

Ülkenin içinde bulunduğu makroekonomik durum dolayısıyla şekillenen parametreler ile bölgesel ve sektörel bağlamda ekonomik göstergeler mali kararın belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır. Şöyle ki, söz konusu bu parametre ve göstergeler ele alınarak yapılması planlanan harcamaların ne kadarının yatırım teşviki şeklinde kullanılması gerektiği, ne kadarının borç faizi ödemelerine yönlendirilmesi gerektiği gibi çok çeşitli konulara karar verilmektedir. Aynı zamanda yapılan uluslararası anlaşmalar ile üye olunan uluslararası örgütlerin bütünsel kararları da ülkenin mali kararlarının şekillenmesinde önemli rol oynamaktadır. Bunlar arasında vergi uyumu anlaşmaları ile ülkelerin entegrasyon çabaları sonucu Gümrük Birliği Anlaşması gibi uluslararası platformda varılan uzlaşmalar ve özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelere sıkça başvuru alan IMF istikrar programlarının öngördüğü değişimler sayılabilmektedir.

1.2.4 Kurumsal Karar Alma Süreçlerindeki Değişim

Kamu kaynaklarının ihtiyaç ve öncelikleri göz önünde bulundurularak doğru şekilde kullanımı ve dağıtımını, mali karar alma süreçleri ile doğrudan bağlantılıdır. Devlet mali sorumluluklarını ve kamu kaynaklarının dağıtımını karar alma sürecinde yer alan kurumları aracılığıyla yapmaktadır.

Bir kamu hizmetinin başarısı kendinden beklenen amaçlar doğrultusunda hizmetin verimli ve etkili sunulmasıdır (Acar ve Çiçek, 2005). Bunun gerçekleştirilmesi kurum kültürü ile birlikte birtakım yasal düzenlemelere ve doğru karar alma süreçlerine bağlıdır. Bu amaçla zaman içerisinde kamu kaynağının verimli ve etkili kullanılmasını sağlamak için bazı yasal düzenlemeler yapılmış ve denetim mekanizmaları oluşturulmuştur.

Geleneksel kamu yönetimi anlayışında kamu kaynaklarının kullanımı kurallara bağlanarak süreçler standardize edilmeye çalışılmıştır. Tüm kamu kurumlarında bütçeleme süreci, harcama yönetimi, personel alımı ve ücretlendirme politikası başta olmak üzere personel rejiminin genel olarak aynı olması istenmiştir. Bu isteğin temel sebebi tüm kamu kurumlarında birliğin sağlanması olmuştur. Böylelikle kamu personeline esnek davranma alanı bırakmadan vatandaşlara aynı kalite ve nitelikte kamu hizmeti sunmak ve herkese eşit davranmak hedeflenmiştir. Bu yolla, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önüne geçilebileceği düşünülmüştür. Kamu personeline yorum ve esneklik alanı bırakmayan ve katı kuralların geçerli olduğu geleneksel yönetim, katı ve çok katmalı hiyerarşik örgütlenme ve hantal işleyen bir bürokratik yapıya ortaya çıkarmıştır. Böyle bir yapının gelişiminde Weber tarafından geliştirilen bürokrasi modelinin ve F. Taylor' un yönetim ilkelerinin izlerini bulmak mümkündür (Ateş, 2008: 61).

Weber'e göre ideal bürokratik model, yetkililerin karşılıklı kontrol eylemleri ile belirlendiği bir yapının varlığıyla ilgilidir. Çalışanlar, profesyonel olarak çalışan ve çalışma pozisyonları belli kişilerdir. Ayrıca çalışma saatleri, mesleki gelişim ve kayıtları tutma prosedürleri bellidir (Beşep, 1976: 58-60). Bu bürokratik model yasalarla belirlenmiştir ve politikadan arınmıştır. Bu nedenle bürokrasi her iktidara aynı düzeyde hizmet sunacaktır (Eryılmaz, 1993: 26-30). Ancak, kamu çalışanına esneklik alanı bırakmayan ve katı yasal kurallara dayanan model, karar alma süreçlerinde verimsizlik sorunu ortaya çıkarmıştır.

F. Taylor tarafından yönetim konusu bir bilim olarak ele alınmıştır (Yüksel ve Aykaç, 1994: 83). Geleneksel yönetim tarzı personel seçim sürecinin göz ardı edilmesi nedeniyle Taylor tarafından eleştirilmiştir (Turan, 2015: 1102). Taylor işçi ve işveren çıkarlarının söylendiğinin aksine zıt yönde olmayıp aynı yönde olduğunu savunmaktadır. Ona göre işçi refahı ile verimlik aynı paraleldedir ve işçiler ile yönetim arasındaki içten ve samimi işbirliği modern bilimsel yönetimin temelini oluşturmaktadır (Taylor, 1911: 9-29). Ancak Taylor tarafından öne sürülen yönetim anlayışı, ücretin çalışanları motive eden tek araç olarak ele alınması ve verimliliğin ücret artışlarına bağlanması nedeniyle eleştirilmiştir.

Kurumsal karar alma süreçlerinde verimsizliğe neden olan faktörlerden biri çıkar gruplarınca yapılan müdahaleler ve siyasi baskılar (Yalçın ve Özulucan, 2002: 197) iken, diğeri yetki ve sorumluluk arasındaki dengenin kurulamamış olmasıdır. Bu nedenle birçok ülke kamu kaynağının etkin ve verimli kullanılması amacıyla belirlenen hedeflere ne denli ulaşıldığının ölçülmesine yönelik kriterlerin belirlendiği, yetki ve sorumlulukların tanımlandığı esnek yönetim sistemi oluşturmuşlardır (Gedikli, 2001: 52-53). Bu sistemle birlikte yapılan işin yasal mevzuata uygunluğuna odaklanan denetim anlayışı da sorgulanmaya başlanmıştır. Mevcut anlayış, kamu kaynağının etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığını, kurum amaç ve hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını, kurum faaliyet ve işlemlerinin doğurduğu sonuçları irdeleyen bir denetim anlayışına doğru evrilmeye başlamıştır.

Geleneksel kamu yönetimi anlayışında hükümet programları için personel sayısı, araç sayısı, para toplamı, tüketilen enerji, bilgisayar sayısı gibi geleneksel muhasebe girdileri vurgulanmaktadır. Bu, hesap verebilirlik açısından iyidir ve kaynakların çalınmadığından ve amaçlar için kullanıldıklarından emin olmak için tasarlanmıştır. Ancak girdi yaklaşımının aksine 1935 ve 1960 yılları arasında bazı faaliyetlerin performansını değerlendirmek ve tedbirler almak amacıyla performans esaslı bütçeleme geliştirilmiştir. Performans bütçeleme ile bir kontrol yönlendirmesinden ziyade yönetim odaklı ve faaliyetlerin performanslarının ölçülmesi tasarlanmıştır. Bu dönüşümlerle birlikte 20. yüzyılın sonlarına doğru geleneksel kamu yönetiminin

yerini yeni kamu yönetim anlayışı almaya başlamıştır (Pfiffner, 2004: 1-6). Yeni anlayışla kamu mali yönetim anlayışı da değişmeye başlamış, bu değişim karar alma süreçlerine de yansımıştır. Piyasa mekanizmalarının tercih edildiği, katılımcı anlayışın ön plana çıktığı, vatandaş yerine müşteri kavramının kullanılmaya başlandığı, etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik kavramlarının konuşulduğu süreç kamu yönetiminin odağı olmuştur.

1.2.5 Kamu Mali Yönetiminde Denetime İlişkin Değişim

Devletin ekonomi içerisindeki yeri her dönem tartışılan konular arasında yer almıştır. Klasik ekonomi modeli devleti ekonomiye müdahale etmeyen ve sınırlı birkaç alanda faaliyet gösteren bir birim (www.ekodialog.com.tr, 2017) olarak konumlandırırken, Keynesyen ekonomide devletin para ve maliye politikası gibi araçlarla ekonomiye müdahale etmesi gerektiği savunulmuştur. Özellikle bu iki ekonomik model arasındaki görüş farklılığı, yeni kamu yönetimi anlayışında devletin kendisi için çizilen geleneksel sınırları içerisine çekilmesi şeklinde sorgulanmaya başlanmıştır. Aslında bu tartışmaların temel nedenini kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmaması, kamuda artan israf ve yolsuzluklar oluşturmaktadır.

1980'li yıllardan sonra özellikle hantal yapısı ve kırtasiyeciliği yönleriyle eleştirilen geleneksel kamu yönetimine tepki olarak yeni kamu yönetimi modeli doğmuştur. Bu modelde birtakım kamu hizmetlerinin özel sektör tarafından yerine getirilmesi ve kamu tarafından yapılan harcamaların azaltılması ön plana çıkmıştır (Ergun, 2004: 366). Kamu harcamalarının disiplin altına alınmaya çalışılması bu harcamalar üzerindeki kontrolün daha etkin yapılması ihtiyacını doğurmuştur. Bu durum geleneksel yönetim anlayışındaki denetim mantığının da sorgulanmasına neden olmuştur.

Geleneksel denetim anlayışı; denetlenen alanların sınırlı olması, mesleki gelişimin yetersizliği, denetim standartlarının olmayışı ve cezalandırıcı yönleriyle eleştirilmiştir (Ak, 2003: 124-159). Zamanla daha çok hata bulma odaklı denetim

anlayışının (Kubalı, 1999: 34) aksine yeni denetim anlayışında kamu mali yapısının daha doğru ve etkin işlemesi öncelikli amaçlardan biri haline gelmiştir. Kamu harcamalarının kapsam ve bileşiminde meydana gelen değişim denetimde bu dönüşümü zorunlu kılmıştır (Köse, 2004: 65-67).

1.3 KAMU MALİ YÖNETİMİ VE EKONOMİK ETKİNLİK

Kamu yönetiminde yaşanan değişim kamu mali yönetimi sistemini de etkilemiştir. Mali disiplinin sağlanması, kamu kaynaklarının ekonomik ve etkin kullanılması, karar alma ve harcama süreçlerinin hızlı işlemesi, kullanılan yetki ve alınan kararlarda hesap verebilirlik ve saydamlığın gözetilmesi kamu mali yönetimin en temel amaçları olarak görülmüştür. Kullanılan kamu kaynağı, ihtiyaçlar ve harcamalar arasındaki ilişki daha da önemli hale gelmiştir.

Etkinlik, eldeki kaynaklarla en çok ihtiyacın karşılanması veya bir ihtiyacın en az kaynakla giderilmesi olarak düşünülebilir. İhtiyaç ve kaynaklar arasında ekonomik anlamda bir bağın kurulması söz konusudur (Anıl, 1982: 60). Ekonomik etkinlik, kaynak ve harcama arasındaki dengenin rasyonel olarak kurulmasını gerektirir (Söyler, 2006: 201).

1.3.1. Kamu Harcamalarının Ekonomik Etkisi

Klasik ekol savunucuları tarafından kamunun ekonomi içerisindeki rolü güvenlik, savunma ve yönetim gibi alanlarla sınırlandırılmıştır. Ancak zaman içerisinde kamu harcamalarının GSMH içindeki payı giderek artmış, özellikle sanayileşmiş ülkelerde bu oran 1960'lı yıllarda %27'lerde iken 90'lı yıllarda %47.2'lere ulaşmıştır (Tanzi ve Schuknecht, 1996: 3-4). Bu artış seyri 2000'li yıllar ve sonrasında da artmaya devam etmiştir (Şener, 1996: 383-384). Kamunun ekonomik faaliyetler içindeki payının artması daha çok İkinci Dünya Savaşı ve Soğuk Savaş nedeniyle artan askeri harcamalardan, sosyal devlet anlayışının getirdiği yükümlülüklerden, kentleşmenin

artması ile güvenlik, trafik, alt yapı, su kaynakları, sağlık gibi ortaya çıkan gereksinimlerden kaynaklanmıştır (Gregory ve Ruffin, 1989: 78).

Her ülkenin farklı sosyo-ekonomik yapıya sahip olması nedeniyle her ülke için standart bir kamu büyüklüğü belirlemek mümkün değildir. Kamu kesiminin ekonomi içindeki yerine bağlı olarak da üretim faktörlerinin toplumu oluşturan sınıflar ve sektörler arasındaki bölüşümü değişmektedir. Sosyo-ekonomik yapının dinamik bir görünüm arz etmesi nedeniyle kamu sektörünün ekonomi içindeki büyüklüğü de zamanla değişecektir (Hockley, 1992: 12).

Özel sektörde fayda maksimizasyonu göz önünde bulundurularak mal ve hizmet üretimi gerçekleştirilmektedir. Bu durum ekonomik etkinliği sağlamak amacıyla kamu sektöründe de gözetilebilir (Parkin, Powell ve Matthews, 1997: 449-450). Bu, bazıları tarafından özel sektör değerlerinin kamu sektörüne transferi olarak da yorumlanmıştır. Yeni kamu yönetimi anlayışında da kamu harcamalarının ekonomik ve etkin kullanılması bağlamında sıkça dile getirilmiştir.

Ancak, hangi malların kamu tarafından üretileceği hala tartışma konusudur. Bu tartışmanın altında yatan neden kamu tarafından üretilen mal ve hizmetlerin çoğunlukla tam ve yarı kamusal mal ve hizmetler olmasından kaynaklanmaktadır. Çünkü bunların fiyatlandırılması ve marjinal maliyet ve faydalarının belirlenmesi oldukça zordur. Tartışmalar ışığında tam kamusal malların kamu tarafından, özel malların da özel sektör (piyasa) tarafından üretilmesi genel kabul görmüştür. Hangi malların piyasa hangi malların kamu sektörü tarafından üretilmesi gerektiği konusunda verimlilik ve ekonomik etkinlik hususları etkili olmuştur (Duran,1996:440). Mal ve hizmet sunumunda verimlilik, ekonomik etkinlik, kamu tarafından yürütülen faaliyet ve programların etkililiği vb. konular yeni kamu mali yönetim anlayışının odağında yer almış, sıklıkla tartışılan ve sorgulanan konular arasına girmiştir.

Kamu harcamaları, kamu sektörünün sosyal ve ekonomik hayata müdahale amaçlı yaptığı harcamalardır (Türk, 1999: 27). Tarihi sürece bakıldığında kamu harcamalarının zaman içerisinde artış eğiliminde olduğu görülmektedir. Bu eğilim, piyasa ekonomisinin ağırlıklı olduğu ülkelerde görüldüğü gibi devletçi ekonomik anlayışını öne geçirmiş ülkelerde de görülebilmektedir (Sachs ve Larrain, 1993: 192). Kamu harcamaları bir taraftan artış eğilimi gösterirken diğer taraftan da israf, verimsizlik, yolsuzluk gibi sorunlar da artmıştır. Özellikle 1990'lı yıllarla birlikte artan yolsuzluk, usulsüzlük, israf gibi nedenlerle kamu tarafından sunulan mal ve hizmetlerin verimlilik ve ekonomik etkinliği sorgulanmaya başlanmış, saydamlık ve hesap verebilirlik gibi kavramlar sıkça konuşulmaya başlanmıştır.

Kamu harcamalarının ekonomik faaliyetler üzerindeki etkileri; başlıca kamu harcamalarının üretim üzerindeki etkileri, tüketim üzerindeki etkileri, istihdam üzerindeki etkileri, büyüme ve kalkınma üzerindeki etkileri şeklinde sınıflandırılabilir (www.ekodialog.com.tr, 2017).

Kamu giderlerinin üretim üzerindeki etkileri açıklanmaya çalışılırken emek ve sermaye gibi üretim faktörleri üzerinde durmak gerekir. Mal ve hizmet üretiminde emeğin kullanılması, onun hayatını devam ettirebilmesi ve ihtiyaçlarını karşılayabilmesi için çalışması yani iş bulması sonucunu doğuracaktır. Diğer taraftan emeğin istihdamı emek piyasası aracılığıyla emek arz ve talebi üzerinde etkili olacaktır. Bu nedenle kamu harcamaları siyasi aktörlerce istihdam ve emek piyasasında arz ve talebin dengelenmesi amacıyla kullanılmaktadır.

Bir diğer üretim faktörü ise sermayedir. Sermaye, emek gibi arz ve talebe konu olan bir faktördür. Üretim sürecinde kullanılan sermaye değişik biçimlerde kendini göstermektedir. Örneğin emeğin iş gücü olarak üretim sürecinde kullanılması beşeri sermaye olarak karşımıza çıkmaktadır. Diğer taraftan sermayenin nakdi veya parasal olarak üretimde kullanılması, para-kredi veya sermaye piyasaları üzerinde önemli rol oynamaktadır. Sermaye birikimi ekonomik anlamda tasarruf, tasarruf da yatırım fonu anlamına gelmektedir.

Kamu tarafından yapılan birtakım harcamalar (transfer ve reel harcamalar gibi) karşı taraf kişiler için bir gelir anlamına gelmektedir. Bu harcamalar ekonomik ve sosyal etkileri gibi gelirin faktörel dağılımı üzerindeki etkisi açısından büyük öneme sahiptir.

Devlete yüklenen sorumluluklardan biri ekonomik istikrarın sağlanmasıdır. Özellikle 1930'lardan sonra kamu harcamaları ekonomik istikrarın sağlanması için bir müdahale aracı olarak görülmeye ve kullanılmaya başlanmıştır. Özellikle ekonomik ve mali transferler, yatırım harcamaları ve sağlık harcamaları gibi kamu harcamaları emeğin istihdamı konusunda etkili birer araç olarak kullanılabilir.

Kamu giderlerinin büyüme ve kalkınma üzerindeki etkisi ise kamu harcamalarının gerek özel gerekse kamu tasarruflarını, dolayısıyla bunlar tarafından yapılabilecek yatırımları artırmasına bağlıdır. Tasarruf ve yatırımlarının artması hızlı bir büyüme ve kalkınma anlamına gelmektedir.

İstikrar içinde yeterli bir kalkınma ve büyüme hedefine ulaşmak çağdaş refah devletinin önde gelen fonksiyonlarından. Bilindiği gibi kalkınma ve büyüme birbirinden farklı özellikte iki ayrı kavramdır. Ekonomik kalkınma "büyüme"yi de içine alan ve bir ülkenin topyekûn yapısal özelliklerinde iyileşme yönünde değişmeyi ifade eden bir kavram iken; büyüme, ekonomik büyüklüklerde bir yıldan diğer yıla reel anlamda ortaya çıkan artışı ifade eden bir kavram olmaktadır. Böylece bir ülke veya ekonomide her büyüme bir kalkınma demek değildir. Ancak, kalkınma sırasında belirli bir büyüme hızı da gerçekleşmiş olmaktadır. Burada amaç, mümkün olduğu kadar yüksek orandaki bir büyüme hızı sağlayarak kalkınmayı gerçekleştirmektedir.

Belirtilen bu amaçlar içinde kamu giderleri devletin elinde kullanıldığı öncelikli bir mali araç durumundadır. Kalkınma ve büyüme hızını arzu edilen seviyeye çıkarmak için, kamu giderlerinin özel ve kamusal tasarruf ve yatırımları mümkün olduğu ölçüde artırması gerekmektedir.

1.3.2. Kamu Harcamalarında Verimlilik ve Etkinlik

Kamuda artan yolsuzluk ve israf, emek ve sermaye gibi üretim faktörlerinin ve kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmaması, ekonomik krizler ve bunların iyi yönetilememesi gibi nedenlerle devletin ekonomi içerisindeki payı gerek ülkemizde, gerekse dünyada son yıllarda en çok tartışılan konular arasında yer almaktadır.

Bu tartışmalar daha çok kamu sektörünün kendisi için daha önce çizilen sınırlar içerisinde çekilmesi üzerinde yoğunlaşmıştır. Anayasal iktisat okulu, rasyonel beklentiler gibi yeni iktisat teorilerinin de ortak özelliği, kamu ve özel sektör arasında rasyonel bir dağılımın yapılması ve kamunun optimum sınırlar içerisinde hareket etmesi gerekliliğidir (Arslan, 2002).

Bu konular yeni kamu yönetimi anlayışının en temel tartışma konuları arasında yer almış, kamu kaynaklarının verimli ve etkin kullanılması bu anlayışın ana argümanlarından biri olmuştur. Bu nedenle etkinlik, verimlilik, hesap verebilirlik, saydamlık gibi kavramlar yapılan yasal düzenlemeler içerisinde yer alan yeni kavramlar olmuştur.

Son yıllarda kamu harcamalarına farklı bakış açıları ile bakılmış ve bu nedenle farklı tanımlar yapılmıştır. Amaçlar açısından kamu harcamaları, kamusal ihtiyaçların karşılanması amacıyla yapılan giderlerin maddi tutarı olarak tanımlanmıştır (Gürsoy, 1980: 60). Harcamayı yapan birimler açısından ise kamu harcamaları, mal ve hizmet üreten tüm kamu birimlerinin yaptığı giderlerdir (Sönmez, 1987: 5).

Bugün kamu, önceki rolünden daha farklı bir rol üstlenmektedir. Klasik teori ile başlayan Adam Smith'in sınırlı müdahalesi, Keynes'in anti kriz aracı önemli müdahalesi ve Buchanan'ın makul müdahale kamu tercihi teorisi anlayışında kamunun oynadığı rol ve müdahale derecesi değişmektedir. Günümüzde devletler kaynak kullanımında daha dikkatli davranmakta ve sürdürülebilir ekonomik kalkınma için verimli ve etkin olmaya çalışmaktadırlar. Son yıllarda kamu

sektöründe performans ölçümü ve değerlendirilmesi konusuna büyük önem verilmektedir. Kamu maliyesi, sürdürülebilir ve etkili bütçe politikalarına izin verecek şekilde dizayn edilmektedir (Azhykulova, 2015: 71).

Verimlilik ve etkinlik girdi, çıktı ve sonuçlar arasındaki ilişkiler ile ilgilidir (Farrell, 1957: 11). Etkinlik, “Üretilen mal veya hizmetin ya da programın gerçekten ihtiyaç gereği olup olmadığını, çıktıların en az maliyetle üretilip üretilmediğini ve en önemlisi söz konusu çıktıyı üretmekle ne amaçlandığını ve sonuçta bu amaca ne kadar ulaşıldığını ölçmektedir” (Çevik, 2004: 155). Tanımdan da anlaşılacağı gibi etkinlik; çıktı ve amaç arasındaki ilişkinin bir göstergesidir.

Kamu harcamalarının etkin olabilmesi kamu yatırımlarının verimliliğine bağlıdır. Kamu yatırımlarından sağlanan faydanın artması kamu kaynaklarının etkin kullanıldığının bir göstergesidir. Ancak bu faydanın hesaplanması her zaman mümkün değildir (Karaarslan, 2003: 2).

Monetaristler tarafından kamu harcamalarında etkinliğin sağlanması amacıyla aşağıdaki öneriler geliştirilmiştir (Akalin,1986: 165 - 169).

- i. Kamu hizmetlerinin ücret karşılığı sunulmaması kaynak tahsisi etkinsizliğine neden olmaktadır. Bu nedenle hizmetler bedava sunulmamalıdır.
- ii. Kamu tarafından sunulan hizmetlerden mümkün olanlar özel teşebbüsçe sağlanmalıdır.
- iii. Kamu tarafından sunulan mal ve hizmetlerin üretimi disiplin altına alınmalıdır.
- iv. Gelir dağılımı yapılırken aynı faydalar yerine nakit transferleri kullanılmalıdır.

1.3.3. Denetimde Etkinlik, Verimlilik ve Ekonomiklik

Kamu yönetimi anlayışında zaman içerisinde meydana gelen değişim ve gelişmeler kamudaki denetim anlayışının da değişmesine neden olmuştur. Bu değişim, hem denetim metodolojisinde hem de denetim yapılan alanlarda yaşanmıştır. Sorgulayıcı ve cezalandırıcı denetim mantığı, kuruma değer katmak ve geliştirmek üzerine evrilmeye başlamıştır. Teknoloji, kamu tarafından sunulan mal ve hizmet üretiminde çokça kullanılmaya başlanmış, bu da bilgi teknoloji denetimi gibi yeni denetim alanlarının oluşmasına neden olmuştur.

Kamu tarafından yapılan harcamalar, vatandaştan toplanan vergilerle finanse edilmektedir. Bu nedenle, kamu harcamalarında yaşanan artış vatandaşa daha ağır vergi yükü olarak yansımaktadır. Bu durum, yapılan harcamaların kontrol altına alınması yönünde kamuoyu baskılarına neden olmuştur. Harcamaların kontrol altına alınması ve denetlenmesi gerekliliği tarihte ilk olarak İngiltere’de Parlamantonun oluşmasına kaynaklık etmiş ve denetime daha fazla önem verilmesini sağlamıştır. İngiltere’de oluşturulan Parlamantonun ilk önceliği vatandaştan alınan vergilerin kontrol edilmesi ve kamu giderlerinin sınıflandırılmasına yönelik çalışmalar olmuştur (Köse, 2004: 20). Kamu kaynaklarının kıt olması, harcamalar üzerindeki kontrolün önemini daha da artırmış, girdi ve çıktı arasındaki ilişkinin sorgulanmasına neden olmuştur. Özel sektörde oldukça önemli olan etkinlik ve ekonomiklik gibi kavramlar kamu sektöründe de konuşulmaya başlanmıştır.

Devlet tarafından üstlenilen fonksiyonların zamanla artması kamu kaynaklarının etkin ve ekonomik kullanılması gerekliliğini önemli kılmıştır. Bu gereklilik hesap verme sorumluluğunu kuvvetlendirmiş, kamu harcamalarında saydamlığı ön plana çıkarmıştır. Hesap verebilirlik ve saydamlık gibi yaklaşımlar geleneksel denetim anlayışının da yeni teknik ve yöntemlerle yapılmasını zorunlu kılmıştır. İhtiyaçlara cevap vermeye çalışan yeni denetim anlayışının yeni yaklaşımı ise verimlilik ve etkinliği temel alan performans denetimi olmuştur (Akyel ve Köse, 2010: 13). Özellikle performans denetimi ile yapılmak istenen:

- i. Verimlilik-girdi ve çıktı arasındaki ilişki,
- ii. Etkinlik- hedeflere ne kadar iyi ulaşıldığı,
- iii. Ekonomiklik- faaliyetlerin maliyetini en aza indirmek olarak sıralanabilir (Brown ve Jackson, 1982:117).

Butt ve Palmer (1985:10) tarafından verimlilik; her faaliyete ayrılan kaynaklarla en yüksek faydalı çıktı üretildiğinden emin olmak şeklinde tanımlanmıştır. Jones ve Prowle (2008: 13) ise farklı bir açıdan bakarak verimliliğin, belirlenmiş çıktı seviyesine ulaşmanın minimum düzeyde bir kaynağın ayrılmasıyla olabileceğini savunmuşlardır. Her iki verimlilik tanımının da girdi ve çıktı arasındaki ilişki üzerine kurgulandığı görülmektedir. Ancak her bir girdi başına çıktı ölçümünün yapılmasının zorluğu nedeniyle verimlilik kavramı “doğrulanması zor” (Rutherford, 1983:179) bir kavramdır.

Etkinlik ise herhangi bir faaliyetin çıktısının istenilen hedefleri elde etmek için en iyi şekilde sağlanmasıdır (Butt and Palmer, 1985: 10). Etkinliği değerlendirmek için istenilen veya onaylanmış hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının tespit edilmesi gerekir (Jones and Prowle, 2008:148). Diğer taraftan, Brown and Jackson (2007:118)’a göre etkinliğin değerlendirilebilmesi için öncelikle hedeflerin belirlenmesi daha sonra belirlenmiş hedeflere karşı performansın değerlendirilmesi gerekmektedir. Yapılan değerlendirmelerden sonra hedefte sapmaların ortaya konularak düzeltici ya da telafi edici aksiyonlarda bulunulmalıdır.

Normanton (1996: 86)’a göre ekonomiklik, kamu kaynağını kullananlar tarafından yönetilen “tasarruf yönetimine” ilişkin bir uygulamadır. Ekonomik bir işlem, uygun nicelik ve kalitedeki kaynak veya girdilerin en düşük maliyetle elde edilmesini gerektirir (Zinyama, 2013: 272).

Kamu faaliyetlerindeki artış ve kamu bütçesindeki genişlemeye paralel olarak vatandaşın talep ve beklentileri de zaman içerisinde artma eğilimi göstermektedir. Bu durum, kısıtlı olan kamu kaynaklarının talep ve beklentileri karşılamak amacıyla ekonomik, etkin ve verimli kullanılmasına yönelik arayışları artırmaktadır. Bu yöndeki arayışlar yeni denetim yöntem ve tekniklerinin gelişmesini sağlamıştır (Akyel ve Köse, 2010: 19).

Kamuda etkin bir yönetimi sağlamanın, toplum ve bireyler üzerinde olumlu ve faydalı birçok yansımaları bulunmaktadır. Kısıtlı olan kamu kaynaklarının olabildiğince azami düzeyde faydalı ve verimli kullanılmasının sağlanmasında ve sunulan kamu hizmetleri ile toplumsal refahın artırılmasında denetimin oldukça önemli bir fonksiyonu vardır. Bu nedenle, çağdaş denetim anlayışıyla bunları amaç edinen denetim yaklaşımlarının ön plana çıkarılması gerekmektedir. (Caiden, 1988: 131). Bu yaklaşımlar içerisinde yer alan performans denetimi ile de bu amaçlanmaktadır.

Güney Afrika Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsüne (SAICA) göre performans denetimi, yönetim tarafından ön görülen tedbirleri veya kaynakların ekonomik olarak kazanılmasını, iyi ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamak için alınan önlemlerin eksikliğini değerlendirmeyi amaçlayan bağımsız bir denetim sürecidir. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI) ise performans denetimini; devlet teşebbüslerinin, programlarının ve kuruluşlarının etkinliğini ve verimliliğini ekonomiyi dikkate alarak değerlendirmek ve iyileştirmelere yönlendirmek amacıyla yapılan bağımsız bir inceleme süreci olarak tanımlamaktadır.

Denetim metodolojisindeki değişimle birlikte kamu kaynaklarının ekonomik, verimli ve etkin kullanımının değerlendirilmesi konusu denetimin temel amaçları içerisinde yer almıştır. Bu amaçla, kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak (www.tide.org.tr, 2017) amacıyla güvence ve danışmanlık hizmeti sunan iç denetim kamu mali yönetimi ve kontrol sistemine dahil olmuştur. Ülkemizde de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile iç denetim faaliyetine ilişkin düzenlemelere yer verilmiş ve Kanunun uygulamaya girmesiyle iç denetim Türk

Kamu Yönetimindeki yerini almıştır. Bu Kanunla birlikte kurum faaliyetlerinin geliştirilmesi, güvenilir ve doğru bilgi aktarımı, kamu tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin artırılması beklenmektedir (Akyel ve Köse, 2010: 19). Yapılan iş ve işlemler ile harcamalarda hesap verebilirliğin sağlanması, kamuoyunun doğru ve güvenilir bilgilerle bilgilendirilmesi, kamu harcamalarında şeffaflığın sağlanması, kamu kaynaklarının kullanımında israfın en aza indirilmesi, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi gibi amaçlar tüm kamu yönetimi anlayışlarının ortak beklentileri arasında yer almaktadır.

1.4 DENETİM KAVRAMI VE DENETİM ANLAYIŞINDAKİ DEĞİŞİM

Yeni kamu yönetimi anlayışıyla birlikte geleneksel kamu denetim anlayışı ve metodolojisi de değişmeye başlamıştır. Cezalandırıcı ve soruşturma ağırlıklı denetim anlayışı kurumun faaliyetlerini iyileştirme ve kuruma değer katma yönünde bir dönüşüm içerisine girmiştir. Denetimde yaşanan değişim denetim metodolojisine de yansımış, sorgulamak ve açık aramak yerine çalışanlarla daha yakın bir iletişim kurmak ön plana çıkmıştır. Denetimde güvence hizmeti ile birlikte rehberlik hizmeti de önem kazanmış, çözüm odaklı bir anlayış benimsenmeye çalışılmıştır.

1.4.1. Denetim Kavramı

Yönetimin, temel bileşenlerinden biri denetimdir. Denetimi yönetimin önemli fonksiyonlarından biri durumuna getiren neden yönetsel eylemlerin varlığıdır. Çünkü her örgütün ilk önceliği, varlığını sürdürmek ve bunu kararlılıkla devam ettirmektir. “Genel bir bakışla denetim; belli amaç ve görevlerin öngörülen sürede, tam ve eksiksiz biçimde gerçekleştirip gerçekleştirilmediğini gözleme işi olarak düşünülebilir.” (Uluğ, 2004: 97-98). Yönetimin temel fonksiyonları arasında yer alması nedeniyle yönetim anlayışında veya felsefesinde olabilecek değişimlerin denetim anlayışını etkilemesi kaçınılmazdır.

Denetim; uygulamayı plan ile karşılaştırmak, plandan ayrılan noktaları ortaya çıkarmak ve bunların nedenlerini araştırmak, tespit edilen yanlışlık ve aksaklıkları giderici çalışmalar yapmak olarak tanımlanmaktadır (Ersan, 1987: 121). Dolayısıyla, genel olarak denetim; bir faaliyetin sonuçlarının yapılan planlara uygun olmasını sağlamak amacıyla standartlar getirilmesi, elde edilen sonuçların bu standartlarla karşılaştırılması ve uygulamaların plandan ayrılan noktalarında düzeltme önlemlerinin belirlenmesi olarak tanımlanabilir (Sanal, 2002: 4). Her iki tanımdan da anlaşılacağı üzere denetimin kaynağı “plan” olmaktadır. Diğer bir deyişle denetim, önceden yapılmış bir plana dayanmaktadır.

Denetim kavramı hem iç hem de dış olabilecek eylemleri ifade eder. İç denetim fonksiyonu, kurum tarafından yürütülen faaliyetlerin/operasyonların önceden belirlenmiş standartlara uygunluğunu belirlemek amacıyla yapılır. Dış denetim ise finansal tabloların denetimidir ve muhasebe kayıtlarının bağımsız bir göz tarafından incelenmesini kapsamaktadır. Genel olarak denetim; nakit akış ve gelir tablosu ile bilançonun incelenmesi, bu tablolarda yer alan bilgileri destekleyen belgelerin gözden geçirilmesi, borç bakiyeleri, alacak hesapları ve kayıtlı menkul kıymet varlığının doğrulanması, muhasebe kayıtları, kurum kararlarına ilişkin tutanaklar, politika değişiklikleri, uyulması gerekli yasal düzenlemelere, politika ve prosedürlere uygunluğun değerlendirilmesinden oluşmaktadır (Mahoney, 1995: 3-4).

Kamu sektör denetimi, hem iç hem de dış kamu denetimini içermektedir. Birçok farklı kamu sektör denetim faaliyetleri ve raporlama ilişkileri bulunmakta ve bunlar ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Temel nokta kamudaki denetim yapılanmasının saydam ve hesap verebilir olmayı ve hedeflerin ekonomik, verimli, etkin ve ahlaki olarak yerine getirilmesi için uygun olmasıdır. Böyle bir yapılanma iyi bir kamu sektörünün temel taşlarından birini oluşturmaktadır ve kamu kaynaklarının sorumlu ve etkin bir şekilde yönetilip yönetilmediğine ilişkin objektif değerlendirmeler yaparak kamuda hesap verebilirlik ve bütünlüğün kazanılmasına yardımcı olur (IIA, 2012: 5).

Denetim konulu kuruluş ve/veya enstitülerce yapılan denetim tanımlarına bakıldığında kamu sektörü tarafından amaçlanan sonuçlara ulaşabilmek için kullanılan kaynakların etkin, verimli ve ekonomik kullanılmasının, alınan kararlarda ve yürütülen faaliyetlerde hesap verebilirlik, saydamlık, yönetim ve bütünlüğün sağlanmasının temel argümanlar olduğu görülmektedir.

1.4.2. Hesap Verebilirlik

1980’li yıllardan itibaren kamu yönetim tarzında birtakım dönüşüm ve değişimler yaşanmaya başlamıştır. Bu değişim ve dönüşümler geleneksel kamu yönetimi anlayışında var olmayan saydamlık, bütünlük, yönetim gibi bazı kavramların literatüre girmesine neden olmuştur. “Hesap verebilirlik” de bunlardan bir tanesidir.

Hesap verebilirlik, yönetenlerin halka hizmet sunma ve ihtiyaçlarına cevap verebilme gerekliliğidir (Güler, 2003: 105). Yani karar alıcıların yetkilerini kullanmalarından ve yürüttükleri faaliyetlerden sorumlu olmaları anlamına gelmektedir (www.seffaflik.org.tr, 2014).

Hesap verebilirlik, kamu sektörü içinde yer alan herkesin kamu kaynaklarının idaresi ve her türlü performans dahil olmak üzere karar ve eylemlerinden sorumlu oldukları bir süreçtir (IFAC, 2001). Kamu kaynağı ve yetkileri, belirlenmiş amaçları gerçekleştirmek için kamu hizmeti sunan kuruluşlar (aracılar) tarafından kullanılmaktadır. Bu kaynak ve yetkilerin nasıl kullanıldığının ve bunları kullanarak elde edilen sonuçların açıklanması gerekir. Bu, bağımsız bir denetçi tarafından doğruluğu doğrulanmış düzenli mali ve performans raporlamasını gerektirir. Buna göre hesap verebilirlik, kamu kaynaklarını amaçları dışında yanlış kullanan kişilere yaptırım uygulanması anlamına gelmektedir (IIA, 2012: 10).

Kamuda hesap verebilirlikle; kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve doğru kullanımının sağlanması, hukuki normların gözetilmesi ve suiistimallerin önlenmesi

amaçlanmaktadır (Aktel, 2003: 133). Kıt olan kamu kaynaklarının yanlış kullanılması, artan israf ve yolsuzluk gibi nedenler gerek dünyada gerekse ülkemizde karar vericilerin hesap vermelerini kaçınılmaz kılmıştır. Bunun ülkemiz yasal mevzuatına da yansması olmuş ve “hesap verebilirlik” kavramına 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunda yer verilmiştir.

1.4.3. Saydamlık

Modern kamu yönetimi ile literatüre giren bir diğer ilke saydamlık ilkesi olup bunun hesap verebilirlik ile yakın ilişkisi bulunmaktadır. Çünkü yönetimden hesap sorulabilmesi için kamu kaynağını ve yetkisini kullananlar tarafından verilen karar ve yapılan eylemlerin bilinmesi gerekir. Bu durumda saydamlık; kamu kaynak ve yetkisini kullananların tüm karar ve eylemlerinin vatandaşlarca bilinmesi olarak tanımlanabilir (Bilgin, 2004: 39).

Kamusal mal ve hizmetler devlet tarafından üretilmektedir. Bu mal ve hizmetlerin üretilmesi için gerekli olan yetki, kamu kuruluşlarına vatandaşlar tarafından verilmektedir. Bu yetki bazen çıkar amaçlı olarak doğru kullanılmayabilir. Bunun en aza indirilebilmesi için de birtakım denetim mekanizmaları oluşturulmuştur. Bu mekanizmaların başarısı elde edilen bilginin düzeyiyle yakından ilişkilidir. Vatandaş yetkilerin nasıl kullanıldığı, kamu kaynaklarının nereye ve hangi amaçla harcandığı hakkında bilgi sahibi olmazsa oy seçimini sağlıklı yapamaz. Seçilen de, uygulanan politikaların sonuçlarını ve toplumsal yansımalarını göremezse bürokrasiyi doğru şekilde yönlendiremez. Bu anlamda saydamlık, “bu denetim mekanizmalarının sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için gerekli olan bilginin sistem tarafından üretilmesidir” (Toker, 2002: 1). Tanımlardan da görüleceği üzere literatürde kapsamlı ve herkesin üzerinde anlaştığı bir “saydamlık” tanımı bulmak çok kolay değildir.

Hesap verebilirlik ve saydamlık ilkelerinin benimsenmesi ve uygulanması, kıt olan kamu kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanılmasına hizmet edebilmektedir (Bilge ve Kiracı, 2010: 37). Kamu kaynaklarının kullanımında saydamlığın sağlanması makroekonomik istikrar, mali bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği ve bu bilgilerin erişilebilir olması açısından oldukça önemlidir (Kızıldaş, 2001: 1-2).

Mali bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği ile bu bilgilerin erişilebilir olması, ülkemiz kamu mali yönetiminde de önem kazanmıştır. Bununla ilgili olarak 5108 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda “mali saydamlık” başlığı altında düzenleme yapılmıştır. Bu kanun ile kamu idareleri kamu kaynağının elde edilmesinde ve kullanılmasında kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi, mali saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından sorumlu tutulmuştur (Md 7). Ayrıca bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında mali saydamlığın esas alınması gerektiği belirtilmektedir (Md 13).

1.4.4. Yönetişim

Küreselleşme, hızla değişen uluslararası politik, ekonomik ve teknolojik eğilimler ve devlet tarafından sunulan hizmetlerden duyulan memnuniyetsizlik devlet ve kamu hizmeti sunanların işlevlerinin sorgulanmasına ve yeniden değerlendirilmesine neden olmuştur (Rondinelli, 2007: 1). Bunların etkisiyle yönetim ve kamu yönetiminin gelişimi 21. yüzyılla birlikte hızlı bir ilerleme göstermektedir.

Yönetişim ile karar verme ve politika oluşturma süreçlerine devletle birlikte yurttaşların, sivil toplum örgütlerinin ve özel sektörün de katılımı amaçlanmaktadır. “Yönetişim, devletin rolünde önemli değişiklikler öngörmekte, devlet merkezli yönetimden toplum merkezli yönetime geçişi ifade etmektedir” (Sözen ve Algan, 2009: 13).

Etkin yönetim; “Ulusal hükümetlerin, kamu yönetimi, özel sektör, sivil toplum örgütleri, diğer devletler ve uluslararası örgütlerin daha düşük seviyeleriyle demokratik, şeffaf ve katılımcı yollarla çalıştığı işbirliği veya ortaklıklar” olarak tanımlanmaktadır (Rondinelli, 2007:6). Bu nedenle, özellikle gelişmekte olan ülkelerdeki hükümetler ve uluslararası kalkınma ortakları, yönetimi güçlendirmek ve kamu idaresinin etkinliğini ve verimliliğini artırmak için gerekli olan mali desteği önemli ölçüde artırmaktadır (Rondinelli, 2007:3).

Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (UNDP) iyi yönetimin özelliklerini; yaygın yurttaş katılımı, hukukun üstünlüğü gözetilerek karar verme, eylemlerde saydamlık, kamu kaynaklarının kullanımında etkinlik ve ekonomikliğin sağlanması, vatandaşın ihtiyaç ve beklentilerine cevap verme, kamuda hesap verme sorumluluğu ve kalkınma planlamasında stratejik vizyonun kullanılması olarak sıralamaktadır.

Bilge ve Kiracı (2010: 37)’ya göre yeni kamu yönetimi anlayışı ve yönetim yaklaşımı ile kamu faaliyetlerinin yürütülmesinde katılımcı, hesap verebilir ve saydam, performansa dayalı bir anlayış öngörülmektedir. Yapılan yönetim tanımlarına ve yönetimin özelliklerine bakıldığında hesap verebilir ve saydam bir yönetim ile beraber kamu yönetiminin katılımcı ve paylaşımcı bir felsefeyle yürütülmesinin yönetim yaklaşımının ana eksenini oluşturduğu görülmektedir.

2. BÖLÜM

KAMUDA MALİ YAPILANMA İHTİYACI

Bu başlık altında kamuda mali yapılanma ihtiyacını doğuran ekonomik ve mali nedenler ele alınacaktır.

2.1 KAMUDA MALİ YAPILANMA İHTİYACINI ORTAYA ÇIKARAN EKONOMİK VE MALİ SEBEPLER

Devletin kendisi için çizilen klasik sınırların dışına çıkması, dünyada yaşanan ekonomik krizler, küreselleşme, ülkeler arası ekonomik farkların artması, ekonomi alanındaki yeni yaklaşımlar, kamu kesiminin büyümesi, harcama ve muhasebe sistemlerinin değişmesi gibi yaşananlar kamuda mali yapılanma ihtiyacını ortaya çıkaran nedenler arasında sıralanmaktadır. Yeniden yapılanma ihtiyacını ortaya çıkaran bu nedenler ekonomik ve mali sebepler olmak üzere iki başlık altında incelenecektir.

2.1.1. Ekonomi Kaynaklı Nedenler

Küreselleşme, teknoloji alanında yaşanan gelişmeler ile iletişim ve bilgi paylaşımındaki hızlı ilerleme ülkeler arası ekonomik ilişkilerin değişmesine neden olmuştur. Bir ülkede yaşanan ekonomik değişimler bir başka ülkeyi etkiler hale gelmiştir. Özellikle ekonomik kaynakların daha ihtiyatlı kullanılması düşüncesi ülkeleri ekonomik alanda farklı davranmaya yöneltmiştir.

2.1.1.1. Devletin Rolüne İlişkin Tartışmalar

1900'lü yıllarla birlikte mali ve ekonomik alanda yaşanan değişimler, devletleri kısıtlayan kaynakları daha iyi yönetme ve kullanma çabası içine sokmuştur. Bu çaba, yeni sistem ve uygulamaların geliştirilmesine neden olmuştur. Kamu yönetimi alanında da

çeşitli dönüşümler yaşanmış, devletin rolü ve işlevleri değişmeye başlamıştır. Bu süreçle birlikte birçok ülkenin gündeminde kamunun yeniden yapılandırılması yer almaktadır (Arın, 1999:1).

19. yüzyılda devlete biçilen rol güvenlik, dış politika ve adalet benzeri klasik görevleri yerine getirmek şeklindeydi. Jandarma devlet şeklinde de ifade edilen bu anlayış, 20. yüzyılda yaşanan ekonomik problemler neticesinde sorgulanmaya başlanmıştır. Devletin rolüne yönelik bu sorgulama ve tartışmalar hızlı bir dönüşüm sürecini beraberinde getirmiştir. Dünyada yaşanan ekonomik buhran sonucunda, devletin ekonomiye müdahale etmemesi ve böylece piyasa koşullarında optimum seviyeye ulaşılacağı anlayışı, yerini devlet tarafından ekonomiye müdahale edilmesi gerektiği savına bırakmıştır. Bunun sonucunda devlet ekonomik hayatta girişimlerde bulunmuş, dağıtım ve üretim alanlarında faaliyet göstermiştir. Refah devleti olarak adlandırılan bu süreçten sonra tersine bir dönüş başlamış ve devletin kendisi için çizilen önceki sınırlarına dönmesi gerektiği düşüncesi ön plana çıkmıştır. Devlete biçilen rollerde de neo-liberal politikalar bağlamında değişimler yaşanmıştır. Bu durum klasik kamu yönetimi anlayışının zayıflamasına, kamuda kamu işletmeciliği şeklinde yeni yapılanmaların konuşulmasına neden olmuştur (Arslan, 2010: 23). Aksoy (1995: 169)'a göre bu yapılanma kamu örgütlenmesinin verimlilik, ekonomik rasyonellik ve etkililik bağlamında düzenlenmesini öngörmektedir.

21. yüzyılın ikinci yarısından sonra ister gelişmiş isterse gelişmekte olan birçok ülke teknoloji alanında yaşanan gelişmeler, uluslararası rekabet ve küreselleşmenin baskısıyla ekonomik, kültürel, idari, toplumsal ve siyasal sistemlerinde dönüşümler gerçekleştirmiştir. Bu dönüşümler kurumların yapısının ve kurum-toplum arasındaki ilişkilerin değişmesine de neden olmuştur. Ülkeler arasındaki iletişim ve ilişkilerin artması ve önem kazanmasıyla devletin rolüne, yapısına ve varlık sebebine yeni anlamlar yüklenmiştir. Devletin örgütlenme biçimi ve işleyişi yeniden formüle edilmiş, birçok ülke sistemlerini yeniden düzenleme çabası içine girmiştir (Gökçe ve Turan, 2008).

Gelişmekte olan ülkelerde yaşanan kamu açıkları ve borç krizleri daha çok devletin üstlendiği rolleri yürütememesine bağlanmıştır. 1980'lerle birlikte İngiltere ve ABD'de muhafazakâr hükümetlerin benimsedikleri iktisadi politikalar çoğunlukla piyasanın etkinliği odaklı olmuştur. Bu politikalar neo-liberal yaklaşımın şekillenmesine de etki etmiştir. Süreç içerisinde neo-liberal politikaların yeni kamu yönetimi anlayışını da şekillendirdiği söylenebilir. Özellikle etkinlik ve verimliliğe yönelik iç talep ile Dünya Bankası ve IMF gibi uluslararası aktörlerin baskıları, gelişmekte olan ülkelerdeki serbestleşme politikalarının nedenlerindedir. Bu aktörler idari kurum ve yapıların şekillenmesinde etkili olmuşlardır (Henderson, 2001: 631). Küreselleşmenin de etkisiyle gerek gelişmiş ülkelerde yaşanan iktisadi değişimler gerek uluslararası kurumlar gelişmekte olan ülkelerin ekonomi politikalarının ve idari yapılarının şekillenmesine yol açmıştır. Devletin piyasadaki faaliyet alanının küçültülmesi yönündeki adımlar Keynesyen politikaların çökmesi olarak yorumlanmış ve siyasal hayatın odağına yerleşmiştir (Peters, 2001: 670). Keynesyen politikaların çöküşü ile neo-liberalizm olarak adlandırılan yeni bir iktisadi yaklaşım oluşmaya başlamıştır (Yeung, 2000: 136). Neo-liberalizm, piyasada devlet hiyerarşisini reddeden, gelişimin serbest piyasa yoluyla olabileceğini savunan iktisat teorisi olarak tanımlanmıştır. Devletin rolü ise bu teorinin ön gördüğü uygulamalara uygun bir sistemin oluşturulması ve bunun devam ettirilmesidir (Harvey, 2005: 2). Neo-liberalizm ile devletin sınırları daraltılmakta ve piyasaya müdahalesine karşı çıkmaktadır.

1980'lerle birlikte kamu yönetiminde küresel anlamda reform hareketleri yaşanmaya başlanmış, birçok ülke devletin rolü ve vatandaşla olan ilişkisi gibi pek çok alanda yenilik çabaları içine girmiştir (Kettl, 2001: 1). Bu çabalar kurumsal yapıların değişmesi ile birlikte kamu yönetimi literatürüne yeni kavramların girmesi ile sonuçlanmıştır.

20. yy'da kamu tarafından sunulan hizmetlerdeki artış, bunların çoğunlukla merkezi yönetimce karşılanması sonucunu doğurmuştur. Merkezi yönetim bütçesinin yetersiz olması ve kıt olan kamu kaynakları nedeniyle bu hizmetlerin sunumunda etkinlik ve

verimlilik problemleriyle karşılaşılmış, ayrıca vatandaş beklentilerini karşılama hususunda da zorluklar yaşanmıştır. Bu durum kamu tarafından sunulan bazı hizmetlerin yerel yönetimlere kaydırılması ve özel sektör eliyle gördürülmesi düşüncesinin doğmasına neden olmuştur. Bu düşünce ve tartışmalar devletin eski sınırlarına çekilmesi gerektiğini savunan liberal politikaların yanında yerelleşme politikalarını da kamu yönetimi alanındaki reformların belirleyici unsuru haline getirmiştir. Süreç yerel ve merkezi yönetim arasındaki yetki ve görev tartışmalarını da gündeme getirmiştir. Merkezi yönetim tarafından sunulan bazı mal ve hizmetlerin yerel yönetimlere devri bunların ekonomik, verimli ve kaliteli sunulacağının garantisini veremez. Bunun olmasını sağlayacak etkin bir denetim mekanizmasının da işletilmesi gerekmektedir (Sezar ve Vural, 2010: 204-216-217).

2.1.1.2. Devletin Faaliyet Alanının Genişlemesi

1929 yılında yaşanan ekonomik buhran sosyal devlet olgusunun güçlenmesine neden olmuştur. İkinci Dünya Savaşı ile birlikte bu yöndeki çabalar daha da artmıştır (Yılmaz, 2001: 3). Savaşın sonunda şekillenen refah devleti egemen, faaliyet alanı genişleyen, güçlü ve bu nitelikleriyle kabul gören bir devlettir. Devlet bu dönemde Keynesyen iktisat politikaları ile düzenleyici veya girişimci olarak piyasaya müdahale etmenin yanı sıra klasik hizmetleri de yürütmüş ve bireyin doğal haklarını da sağlama görevini üstlenmiştir. Hatta bunun da ötesine geçerek bireyin asgari yaşam standardını garanti altına alma sorumluluğunu da görev edinmiştir. (Sezen, 1999: 42-43). Refah devleti düşüncesi, piyasanın yetersizliği argümanına dayandırılmıştır. Bu dönemde piyasa ekonomisinin başarısızlığına ilişkin teoriler geliştirilmiş ve kamunun, ekonomik faaliyetleri ve bireylerin refahını belirlemede belirleyici olması gerektiği görüşü egemen olmuştur (Al, 2002: 116).

Devletlerin sosyal ve iktisadi alandaki etkinliklerinin artmasının yanı sıra faaliyet alanları çeşitlenmiştir. Bu durum kamunun ekonomi içerisindeki ağırlığının artması sonucunu doğurmuştur. Kamu; eğitim, sosyal güvenlik, enerjiden ulaştırma ve

bankacılığa kadar uzanan çok çeşitli ve farklı faaliyet alanlarında hizmet sunmaya başlamıştır. Bu da kamu harcamalarının geçmişe kıyasla artmasına ve zamanla kaynak bulma arayışlarına neden olmuştur. Artan kamu harcamalarının mevcut kaynaklarla karşılanamaması nedeniyle borçlanma yoluna gidilmiştir. Artan borç yükleri ve yaşanan borç krizleri, devlet fonksiyonlarının sorgulamasına neden olmuş, devletin faaliyet alanları tartışma konusu olmuştur (Yılmaz, 2001: 3). Devletlerin faaliyet alanlarının genişlemesi ve bu faaliyetleri finanse edecek kaynakların yetersiz olması nedeniyle artan bütçe açıkları, kamu mali yönetim alanındaki değişim ihtiyacını artırmıştır.

Kamuya ve örgütsel yapısına yönelik eleştirilerin başında, devletin faaliyet gösterdiği alanların gereğinden fazla genişlemesi ve kıt olan kaynakların fazla tüketilmesi gelmektedir. Bu nedenle gelişmekte olan birçok ülke kamu harcamalarının azaltılması için birtakım çabalar içine girmişlerdir. Devletin faaliyet gösterdiği ve müdahale ettiği alanlar sorgulanmış, piyasada devletin ne ölçüde olması gerektiği tartışma konusu olmuştur. Bu tartışmalar, birtakım devlet faaliyetlerinin piyasaya devredilmesi, özelleştirilmesi ve serbestleştirilmesi çabalarını doğurmuştur. Bu çabalar 1980'lerle birlikte hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan ülkelerde görülmeye başlanmıştır. Devlete yönelik yapılan önemli eleştirilerden biri de çalışma yöntemi yani bürokrasi ile ilgili olmuştur (Hughes, 2003:2). Bu anlamda devlet tarafından sunulan hizmetlerin yöntemi yani nasıl sunulduğu tartışma konusu olmuştur.

2.1.1.3. Uluslararası Alanda Yaşanan Ekonomik Krizler

Devletleri kamu mali yönetiminde değişime zorlayan ekonomik nedenlere bakıldığında bunların pek çok ülke için benzer olduğu söylenebilir. Bu benzerliklerin başında bütçe açığı, güven açığı ve performans açığı gelmektedir. Özellikle bütçe açıklarının mevcut kamu kaynaklarıyla karşılanamaması devletleri artan borç yükü ile karşı karşıya bırakmış, bu da mali krizlerin yaşanmasıyla sonuçlanmıştır (Yılmaz,

2001: 1-3). Sermaye faktörünün uluslararası piyasada serbest piyasa koşullarıyla dolaşımı (Seyidoğlu, 2003: 143) olarak tanımlanabilecek olan mali küreselleşme sürecinin ardından Rusya benzeri geçiş ekonomileri ile gelişmekte olan ülkelerde mali boyutlu birçok kriz yaşanmıştır. Bunlara 1994 yılında yaşanan Meksika Krizi, 1997 Güney Doğu Asya Krizi, 1998'deki Rusya Krizi, hemen sonrasında olan Brezilya Krizi, ülkemizde 1994, 2000 ve 2001 yıllarında yaşanan ciddi krizler örnek verilebilir (Seyidoğlu, 2003: 143-144).

Yaşanan mali ve finansal krizler devlet fonksiyonlarını tartışma konusu yapmıştır. Devletin rolü ve etkinlik gibi konular sorgulanmış, özellikle gelişmekte olan ülkelerde yaşanan borç krizlerinin bunlarla ilişkili olduğu üzerinde durulmuştur. Çünkü genelde ekonomik krizlerin, özelde ise kamu açıklarının sebebi olarak devletin üstlendiği roller gösterilmiştir. 1980'lerle birlikte piyasanın etkinliği odaklı iktisadi politikaları savunan hükümetler işbaşına gelmeye başlamıştır. Özellikle ABD, İngiltere gibi gelişmiş ülkelerde yaşanan değişim, zamanla gelişmekte olan ülkeleri de etkiler hale gelmiştir (Henderson, 2001: 631). Ekonomi alanında yaşanan gelişmeler zamanla kamu yönetimi alanını da etkilemiş, ekonomiklik, etkinlik, verimlilik gibi kavramlar kamu mali yönetimi alanda yer almıştır.

Yaşanan ekonomik krizlerin sebebi olarak devletin faaliyet alanının ve/veya sınırlarının genişlemesi ve ekonomiye/piyasaya müdahalesi görülmüştür. Bu durum devlet karşıtı söylemlerin artmasına neden olmuştur. Yavaşlayan hatta birçok ülkede sona eren ekonomik büyüme, yüksek enflasyon, giderek artan kamu açıkları ve stagflasyon gibi sorunlara Keynesyen politikaların çözüm üretememesi siyasetçi ve bürokratlarda devletlerin sorumluluklarını yerine getiremeyeceği yönünde endişelerin doğmasına neden olmuştur (Wilson, 2000: 237). Genel olarak bakıldığında hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan ülkelerde yaşanan ekonomik ve bütçesel sorunlar, örgütsel yapının değişmesini zorlayan ortak argümanlar olarak ortaya çıkmaktadır (Wise, 2002: 556).

2.1.1.4. Uluslararası Alanda Yaşanan Küreselleşme Çabaları

20. yy ortalarından itibaren birçok ülke küreselleşmenin baskısıyla ekonomik alanda ve idari sistemlerinde reform niteliğinde değişimler gerçekleştirmiştir. Bu değişim ülkelerdeki kurumsal yapıları ve kurumların vatandaş ile olan ilişkilerini de etkilemiştir. Daha önce var olan devlet kurumları, bunların örgütlenme yapıları ve işleyişleri sorgulanıp eleştirilmiştir. Ülkeler arası ilişkilerin ve bağımlılığın küreselleşmenin de etkisiyle artması sonucu devletin rolüne, yapısına ve varlık sebebine yeni anlamlar yüklenmiştir. Devletin yapısı ve işleyişi yeniden formüle edilmiş, kurumsal yapılar bu doğrultuda değişmeye başlamıştır (Gökçe ve Turan, 2008). Bu değişim Dünya Bankası, IMF ve OECD gibi küresel aktörler tarafından da istenmiştir. Hatta gelişmekte olan ülkeler üzerinde değişim yönünde baskı oluşturdukları söylenebilir.

Kamu kesimi ve örgütsel yapısı ile ilgili yapılan eleştirilerin kaynağı olarak Keynesyen politikalar görülmüştür. Devletin kendisi için çizilen sınırların dışına çıkması ve hızla büyümesi kamu kesiminde yaşanan sıkıntılarla ilişkilendirilmiştir. Devlet-piyasa-ekonomi ilişkileri sorgulanmış ve bunlar arasındaki ilişkileri açıklayan gelişmeler yaşanmıştır. Bunlar yaşanırken teknolojide yaşanan hızlı değişim ve küreselleşme toplumsal yapıları ve iktisadi faaliyetleri etkilemiş ve yaşanan değişimin dünyada hızla yayılmasına neden olmuştur (Köse, 2008).

2.1.1.5. Kamuoyunun Devletten Beklentilerinin Çeşitlenmesi

Gerek sanayi ve teknolojide gerek kültürel alanda yaşanan hızlı değişim vatandaşın kamudan olan beklentilerini de etkilemiştir. Kamu tarafından sunulan hizmetlerin vatandaştan toplanan vergilerle finanse edilmesi, bu beklentilerin hem çeşitlenmesine hem de artmasına neden olmuştur. Ayrıca, beklentilerdeki bu artışla birlikte kullanılan vergilerin nerede ve hangi amaçla kullanıldığı da sorgulanmaya başlamıştır. Özel sektör tarafından sunulan hizmet kalitesinin artması ve bunun kamudan da beklenmesi devlette kaliteli mal ve hizmet sunumuna yönelik arayışları

hızlandırmıştır. Mevcut kamu yapısının ve örgütlenme şeklinin vatandaşın artan beklentilerine cevap verememesi kamu yönetiminde yenilik arayışları üzerinde etkili olmuş hatta reform arayışları kamuoyu tarafından destek görmüştür (Yılmaz, 2001: 5). Özellikle 1980'li yıllarla birlikte ekonomi alanında yaşanan değişimlerin de etkisi ile birçok ülkede kamu yönetiminde reform niteliğinde dönüşümler olmuştur. Gerek gelişmiş ülkelerin az gelişmiş ülkeleri bu yönde yönlendirmesi, gerek Dünya Bankası ve IMF gibi aktörlerin baskıları bu ülkelerde değişimi hızlandırmıştır.

Vatandaşın kamudan beklentileri sadece çeşitlenmekle kalmamış, kamu hizmeti ile ilgili düşünce daha fazla kamu hizmeti sunumundan daha kaliteli kamu hizmeti sunumuna doğru evrilmeye başlamıştır.

2.1.1.6. Gelişmiş ve Az Gelişmiş Ülkeler Arasındaki Farkların Artması

Ülkeler; gayri safi milli hasıla, sosyal haklar, kişi başına düşen gelir gibi birtakım ekonomik göstergelere dayanılarak gelişmiş ve az gelişmiş ülkeler şeklinde ikiye ayrılmıştır.

Sayılan ekonomik göstergeler gelişmiş ülkelerde yüksek olmakla birlikte sermaye birikimi de buralarda yoğunlaşmaktadır. Gelişmiş ülkelerdeki bu göstergeler ve sermaye birikimi az gelişmiş ülkelere refahın bir göstergesi olarak kabul edilmiş, bu nedenle gelişmiş ülkelerdeki mali yönetim sistemlerini kendi ülkelerine entegre edebilmenin yolları aranmıştır (Lamba, 2006: 13).

Diğer bir açıdan bakıldığında küreselleşmenin dünya üzerindeki ülkeleri az gelişmiş ve gelişmiş olmak üzere kutuplaştırdığı söylenebilir. İki ayrı kutuplaşmanın argümanları yine gayri safi milli hasıla gibi ekonomik göstergelerdir. Bu göstergeler refahın göstergesi olarak kabul edilmiştir. Ancak az gelişmiş ülkeler açısından bakıldığında küreselleşmenin bu ülkelere refahı getirip getirmediği tartışılır bir konudur (Devrim ve Atalay, 2000: 49).

Panitchpakdi (2008: iii)'ye göre küreselleşmenin etkisiyle farklı bir sürece girilmiş, az gelişmiş ve gelişmiş ülkeler arasındaki farklılıklara rağmen her iki taraf arasındaki ilişkide ekonomi belirleyici bir rol üstlenmiştir. Küresel bir ekonomik girişim veya anlaşma söz konusu olduğunda az gelişmiş ülkeler ile gelişmiş ülkeler aynı masada bulunmaktadır. Masada Çin, Güney Afrika, Brezilya ve Hindistan olmadan uluslararası bir ekonomik anlaşmanın müzakere edilmesi mümkün değildir. Bu durum yani az gelişmiş bazı ülkelerin ekonomik anlamda söz sahibi olması diğer az gelişmiş ülkeler için de bir fırsat yaratmaktadır.

2.1.1.7. Ekonomide Yeni Yaklaşımlar

Ekonomide ve akademik alanda meydana gelen değişimler mali yönetim anlayışını da etkilemiştir. Örneğin David Osborne ve Ted Gaebler'in yazdığı *Reinventing Government* kitabı ABD'nin kamu yönetimi alanında yaptığı çalışmalar üzerinde oldukça etkili olmuştur. Ekonomik alanda görülen asil – vekil, kamu tercihi, motivasyon gibi teoriler yaşanan değişikliklerin kavramsal ve kurumsal temelini oluşturmaktadır.

Asil-vekil teorisinin temelini asil-vekil ilişkileri oluşturmaktadır. Asil ve vekil arasındaki amaç ile bilgi seviyesinin farklılığı bu ilişkinin temel nedenleri arasında sayılabilir. Her ikisi arasında yapılan sözleşmelerle bu farklılıklardan doğan sorunlar, hak ve yükümlülükler tanımlanarak sorunlar azaltılmaya çalışılmaktadır. Ayrıca ilişkiden doğan maliyetler de sözleşmenin bir diğer konusunu oluşturmaktadır (Çelik ve Bedük, 2013: 43,63).

Ancak kamuda politik kararların farklılığı nedeniyle asil-vekil ilişkisi daha karmaşık hale gelmektedir. Çok sayıda kamu kurumunun bulunması ve bunların çoklu amaçlara sahip olmaları asil ve vekil belirsizliğine neden olmaktadır. İktisadi alandaki asil ve vekil ilişkisine karşın siyasal alanda asil ve vekilin hangisi olduğu yeterince açık değildir. Farklı çıkarlara sahip birden fazla asilin olması kamuda yetki belirsizliğine ve eksik sözleşmelere neden olmaktadır (Magnusson ve Ottoson,

2001). İşletme yönetiminde daha etkin olan bu teori zamanla kamu yönetimine uyarlanmaya çalışılmıştır (Yılmaz, 2001: 6). Bu uyarlanma sürecinde ülkeler kamu yönetimlerinin yanı sıra kendi mali yönetim anlayışlarını da sorgulamaya başlamışlar, bunun neticesinde birtakım reformları gerçekleştirme yoluna gitmişlerdir. Hesap verme, sorumluluk, şeffaflık, verimlilik gibi kavramlar çok daha önemli hale gelmiştir.

Kamu Teorisi 1950’li yıllarda ABD’de ortaya çıkmış ve Virginia Okulu ve Chicago Okulu tarafından şekillendirilmiştir. Temelinde Piyasa Başarısızlığı Teorisine karşı geliştirilen Devletin Başarısızlığı Teorisi bulunmaktadır. Kamu Tercihi Teorisini savunanlara göre devletin başarısızlığının nedeni Keynesyen anlayış doğrultusunda davranan bürokratlar, akademisyenler ve politikacıdır (Çoban, 2003: 76–78). Devletin ekonomiye müdahale etmesi gerektiğini savunan ve bunun sonucunda kamu sektörünün büyümesine neden olan Keynesyen İktisat politikaları (Taban ve Kara, 2006: 14– 15) bunlar eliyle uygulanmıştır. Bu süreçte kamu tercihi “Politik süreçte alınan karar ve uygulamaları iktisat biliminin kullandığı araç, metot ve varsayımlara dayalı olarak açıklayan disiplin” (Aktan, 2017) olarak ortaya çıkmıştır. İktisadi ve akademik alandaki bu değişimler ülkelerin kamu mali yönetimlerini de etkilemiştir. Kamunun küçülmesi gerektiği ve kamu tarafından sunulan bazı hizmetlerin serbestleştirilerek piyasa bırakılması gerektiği giderek çok daha fazla tartışılır hale gelmiştir. Bu tartışmalar birçok ülkede kamuda reform niteliğinde değişimler ile sonuçlanmıştır. Bilgiç (2003: 29)’e göre kamuda meydana gelen bu değişim ekonomik anlayışta yaşanan değişiklikler sonucunda doğmuştur.

2.1.1.8. Mal ve Hizmet Sunumunda Karşılaşılan Sorunlar

İkinci Dünya Savaşı sonrası nüfustaki artış, artan ve çeşitlenen talepler ve uygulanan Keynesyen politikalar kamu tarafından sunulan mal ve hizmetlerin miktar ve sayı olarak artmasına neden olmuştur. Piyasa başarısızlıkları, adaletsizlikleri ortadan kaldırmaya yönelik uygulamalar ve kamu mallarının özellikleri bu mal ve

hizmetlerin kapsam ve tanım olarak genişlemesi üzerinde etkili olmuştur. Ancak 1970'li yıllarda yaşanan krizler, Keynesyen politikaların sonucu olarak görülen yüksek enflasyon, stagflasyon ve işsizlik gibi yaşananlar ekonomi politikalarının yanında kamu tarafından yürütülen işlevleri tartışma konusu yapmıştır. Devlet tarafından yönetilemeyen bu ekonomik sorunlar kamu harcamaları, borçlanma ve bütçe açıklarındaki kontrolsüz artışların sorgulanmasına neden olmuştur. Sosyal devlet anlayışının ve mevcut kamu yönetiminin sorgulandığı bu süreçte kamu harcamalarının ve kamusal mal ve hizmet sunumunun azaltılması yönündeki düşünce ve öneriler ağırlık kazanmıştır. Kamu uygulamalarının bu yönde yapılması gerektiği savunulmuştur (Hanke, 1985/Acar ve Gül, 2007: 256-257) .

Dünyada yaşanan ekonomik krizler ile teknoloji ve işletme alanında yaşanan gelişmeler kamu yapılanmasının değişim sürecini başlatmıştır. Küreselleşmenin de etkisiyle teknoloji alanında özellikle de bilişim teknolojisindeki hızlı ilerleme toplumsal yapının yanında ihtiyaçların da nicelik ve nitelik olarak farklılaşmasına neden olmuştur. Devlet tarafından sunulan kamu hizmetlerinin değişen talepler doğrultusunda hem nicelik hem de nitelik olarak farklılaşması, bunların sunumuna uygun örgütlenme yapılarını ortaya çıkarmıştır (Arslan, 2010: 22).

Günümüzde liberalizm ile savunulan görüş devletin küçülmesi, ana görevlerini yerine getirmesi, böylelikle mal ve hizmet yelpazesini daraltması gerektiğidir. Dış politika, adalet ve güvenlik gibi ana fonksiyonlar yerine getirilerek hizmette etkinliğin sağlanması, diğer birçok işlevin ise serbest piyasaya bırakılması gerektiği savunulmaktadır. Böylelikle bazı mal ve hizmet sunumunun doğrudan devlet eliyle üretilmesinden ziyade piyasaya ve yerel yönetimlere bırakılması gerektiği vurgulanmıştır (Kettl, 1993b/Acar ve Gül, 2007: 257). Devlet, mal ve hizmet üretmektense bunları üretenleri gözetleyen bir yapıya dönüşmelidir (Kettl, 1993a/Acar ve Gül, 2007: 257). Acar ve Gül (2007: 257)'e göre devlet eliyle üretilen mal ve hizmetlerin üretimine yönelik bu dönüşümde tüketim anlayışındaki değişim, küresel ve teknolojik rekabet gibi faktörler etkili olmuştur. Bu faktörler mal ve hizmet sunumunda rollerin şeklini ve dağılımını da şekillendirmektedir.

Ekonomik büyümenin hızlanacağı ve daha etkin bir kamu yönetiminin oluşacağı ileri sürülmektedir.

2.1.2. Mali Kaynaklı Nedenler

Kamuda mali yapılanma ihtiyacını ortaya çıkaran nedenlerden bir diğeri de mali alanda yaşanan sorunlardır. Kamu mali yapılanmasının mevcut sorunlara çözüm üretememesi ve yetersiz kalması bu alanda değişimi zorunlu kılmıştır. Bu amaçla bu bölümde; büyüyen kamu, harcama ve muhasebe sistemi, şeffaflık, parlamento ve bütçe ilişkisi ile ayrı bir disiplin olarak denetim konuları ele alınacaktır.

2.1.2.1. Kamu Kesiminin Büyümesi

Ülkelere bakıldığında sanayileşme çabası içerisinde olan ülkelerde kamu kesiminin büyüdüğü görülmektedir (Sakal, 1999: 57). Sanayileşme ile birlikte kamu harcamaları da giderek artmıştır. Bu harcamalarda en büyük payı ise kentleşmeyle birlikte alt yapı harcamaları oluşturmuştur (Sarı, 2004). Gümüş (2008)'e göre ise zaman içerisinde artan kamu harcamalarının nedeni amacı kâr elde etmeyen işletmelerin, kaynakları verimli ve etkin kullanmamalarından kaynaklı zarar etmeleri ve bu zararların bütçeden karşılanmasıdır. Bunun da nedeni devletin temel işlevlerinin yanı sıra sosyal amaçlı birtakım görevler yüklenmesidir.

Ancak kamu harcamalarındaki artış ile sosyal ve ekonomik göstergeler aynı paralellikte olmamıştır. Artan kamu harcamalarına rağmen kayda değer bir ilerlemenin sağlanamaması tartışılmaya başlanmış, bu da kamuda reform ihtiyacını gündeme getirmiştir (Sakal, 1999: 57). Problemin kaynağında kıt olan kamu kaynakları ve bunların dağıtım sorunu vardır.

Kamu kesiminin büyümesi, buna bağlı olarak artan kamu harcamaları ve bu nedenle artan bütçe açıkları, bu açıkların mali sistemde doğurduğu sıkıntılar, artan toplumsal taleplerin karşılanmasında yaşanan problemler ve teknolojideki hızlı değişim

kamudaki reform çabalarına neden olmuştur (Yılmaz, 2001: 91). Bu reform çalışmaları kamu mali yönetim anlayışını da etkilemiştir.

Kamu mali yönetimindeki reform çabalarının amacı mali disiplinin sağlanmaya çalışılması, kamu kaynaklarının doğru dağıtımı ve kullanımıyla daha etkin ve verimli mal ve hizmet sunumunun gerçekleştirilmesidir (Kesik, 2005: 45-46).

2.1.2.2. Orta Vadeli Harcama Sistemine Geçiş

Maliye politikası, bütçe dengesi ve bunun sürdürülebilir olması için devletler tarafından kullanılan iktisat politikası araçlarından biridir. Mali hedeflerin tutturulabilmesi bütçe sistemi ile uyumlu düzenlemelere bağlıdır. Özellikle 2000’li yıllarla birlikte giderek artan mali açıklar nedeniyle birçok ülke, mali ve hukuki düzenlemelerle kamu mali yönetim sistemlerinde çok önemli değişiklikler yapmıştır. Bu düzenlemelerle, kamu gelir ve harcamaları arasındaki dengesizlik nedeniyle mali açıklarda yaşanan daimi artışların engellenmesi amaçlanmıştır. Bu bağlamda, birçok ülke mali şeffaflık ve disiplini öne çıkararak bu yönde birtakım önlemler alma yoluna gitmiştir. Nitekim mali düzenlemeler, uluslararası kuruluşların yönlendirme ve tavsiyeleri göz önünde bulundurularak yapılmaya çalışılmıştır. Bu anlamda yapılan düzenlemelerden biri de orta vadeli harcama sistemidir. Bu sistem ile “orta vadeli mali hedefler doğrultusunda makroekonomik hedeflere ulaşmak için bütçe tahminlerinin cari yıl ve gelecek birkaç yıl için gerçekçi bir şekilde oluşturulması zorunlu” hale gelmektedir. Ayrıca, bu sistem performans esaslı bütçelemenin başarısı açısından önemli bir araçtır. Nitekim AB ve OECD ülkelerinde bütçe uygulamaları bu sisteme dayandırılmaktadır (Egeli ve Dağ, 2013: 42).

Bütçe açısından orta vadeli harcama sisteminin daha çok ücretler, transfer harcamaları gibi kısa vadede değişmeyen ve daha çok orta vadeli olan harcamalar için daha uzun süreli planların yapılmasına ve bütçe disiplinin sağlanmasına fayda sağlayacağı düşünülmektedir (Arslan, 2004: 7). Bu nedenle bütçeler yapılırken birkaç yıllık kapsar şekilde hazırlanmaktadır.

Ülkelerin kamu mali yönetimleri Dünya Bankası tarafından takip edilmekte ve özellikle 2000’li yıllarla birlikte bu alanda bazı politika değişiklikleri önerilmektedir. Bu öneriler Dünya Bankası tarafından hazırlanan Kamu Harcamaları Raporlarında da görülmektedir. Bu raporlarla kamu kaynaklarının etkin ve verimli dağıtılmasının prensipleri ülke örnekleriyle sunulmaya çalışılmaktadır. Bu bağlamda kaynak dağılımı ve bu kaynağın etkin ve verimli kullanımı amacıyla orta vadeli harcama sistemi geliştirilmiştir (Yılmaz, 1999: 2-3).

Dünyadaki gelişmelere paralel olarak ülkemizde de mali disiplin ve şeffaflığın yanı sıra kamu kaynaklarının kullanımında verimliliğin ve etkinliğin sağlanması amacıyla birtakım düzenlemeler yapılmıştır. IMF ve Dünya Bankası gibi aktörlerin de yönlendirmesiyle bütçe sistemimizde bazı yasal düzenlemelere gidilmiştir. Bunlardan biri de 2016 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’dur. Kanun orta vadeli harcama sistemine geçişin yasal altyapısını oluşturmaktadır. Bununla mali disiplinin sağlanarak bütçe dengesinin sürdürülebilir olması amaçlanmaktadır (Egeli ve Dağ, 2013: 42).

2.1.2.3. Tahakkuk Bazlı Muhasebe Sisteminin ve Şeffaflığın Önem Kazanması

Kamu yönetiminin yeniden şekillenmesi süreci içerisinde muhasebe sistemlerine yönelik düzeltme ve düzenlemeler önemli yer tutmaktadır. Bu düzenlemeler daha çok muhasebe sistemlerinin güvenilir ve doğru veriler üretmesi odaklıdır. Yani iyi bir raporlama ve kayıt sistemi öngörülmektedir (Karaarslan, 2017: 1-2).

Hükümetlerin mali anlamdaki işlemlerinin kayıtları da devlet muhasebesi üzerinden takip edilebilir. Bu anlamda muhasebe, kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığının, bu kaynakları kullanma yetkisini elinde bulunduranların bunları verilen izinler dahilinde ve rasyonel şekilde kullanıp kullanmadıklarının tespitini sağlayan önemli bir araçtır. İyi bir muhasebe ve raporlama sistemi hükümetler tarafından yürütülen ve yürütülmesi planlanan politikaların işaretlerini taşımaktadır. Bu yönüyle karar alıcılara doğru ve güvenilir bilgi sunması açısından oldukça önemlidir. Bu nedenle,

mali bilgilerin zamanında ve doğru şekilde kaydedilmesi, bu bilgilerin güvenilir olması, karar vericilere zamanında sunulması iyi işleyen bir kamu mali yönetimi için oldukça önemlidir. Bu şekilde işleyen bir muhasebe sistemi yöneticilerin hesap verme sorumlulukları açısından etkin bir role sahiptir (Karaarslan, 2017: 1-4).

Ekonomi içerisinde devletin rolünün artması ile kullanılan devlet muhasebe sistemi yetersiz kalmıştır. Hükümetler tarafından alınan ekonomik kararların geçmişe kıyasla ekonomiyi daha fazla etkilemesi, dikkatleri mali raporlama ve devlet muhasebesine çekmiştir. Bu süreç muhasebe sisteminde değişim ihtiyacını doğurmuş ve birtakım düzenlemelerin yapılmasını zorunlu kılmıştır. Harcamaların belirlenmiş sınırlar içinde yapılıp yapılmadığının kontrolü odaklı bir sorumluluk anlayışından; sonuçları, yapılan faaliyetlerin etkinliğini, işlemlerin maliyetini ve uzun vadeli yükümlülükleri de kapsayan bir anlayışa doğru kayma olmuştur (Karaarslan, 2017: 1-4).

Nakit esaslı muhasebe sisteminde gelirler tahsil edildikleri ve giderler ödendiklerinde kayıt işlemi yapılırken tahakkuk bazlı muhasebe sistemi ile işlemler meydana geldikleri anda kayıt altına alınmaktadır. Bu şekilde yapılan bir kayıtlama işlemi ile tahakkuk eden gider ve gelirler doğdukları yılın mali rapor ve muhasebe hesaplarında görülebilmektedir. Ayrıca tahakkuk bazlı muhasebe sistemi ile iç-dış borçlarla birlikte her türlü kamu kaynağı muhasebeleştirilirken maddi duran varlıkların da ilk kez genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre muhasebe kaydı yapılmıştır (Dayar ve Esenkar, 2008: 273). Bu durum, kamu kaynağının kullanılmasında şeffaflık ve bu kaynakları kullananların hesap verme sorumlulukları açısından yadsınamaz bir öneme sahiptir.

Gerek ülkeler arasındaki ilişkilerin gerek hükümetlerin ülke ekonomisi içerisinde rollerinin artması, bilgiye olan gereksinimi artırmıştır. Gereksinim duyulan bilginin sağlanması yeni kamu mali yönetim anlayışının temel amaçlarından biri olmuştur. Diğer taraftan tahakkuk bazlı muhasebe sistemi, muhasebe işlem ve kayıtlarının kamu ve özel sektör için tek bir standart öngörmesi açısından önemli bir değişimi sağlamaktadır (DPT, 2000: 23). Ülkemizde de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve

Kontrol Kanunu ile tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulamalarının öni açılmıştır.

Dünya Bankası tarafından mali şeffaflık, güvenilir bilgiye ekonomik aktörlerce zamanında ulaşılabilmesi olarak tanımlanmaktadır. Aksi bir durumda piyasadaki belirsizlik işlem maliyetlerinin artmasına neden olacaktır. Oysa şeffaf bilgi ile yolsuzluklar önlenebileceği gibi ekonomik etkinlik artacaktır (World Bank, 1992, s. 39). Mali şeffaflık, mevcut ve gelecekteki hükümet politikalarının fayda ve maliyetleri ile ilgili olarak mali piyasaların doğru bilgi edinmesi açısından önemlidir. Hükümetlerin yürüttükleri mali politikalarla ilgili sorumlu tutulmasına ve makroekonomik politikaların anlaşılmasına olanak tanır. (Kopits ve Craig, 1998: 1). Mali şeffaflığın sağlanması ile bürokratlar tarafından yapılan harcamalar geçmişe kıyasla kontrol altına alınacağından kamu borcunun azalması üzerinde de önemli bir katkısı bulunmaktadır. Bunun gerçekleşmesi kamu kaynağının etkin ve verimli kullanılması açısından önemlidir (Alt ve Lassen, 2006: 1403). Kamu kaynaklarının etkinliği ve verimliliği üzerine bina edilen yeni kamu mali yönetim anlayışı için de mali şeffaflık oldukça önemli bir araç işlevi görmektedir. Ayrıca, ülkelerin birbirlerinin ekonomik durumu ile doğru ve güvenilir bilgi edinmesi mali şeffaflık ile sağlanabilmektedir. Doğru bir raporlama ve kayıt sistemini baz alan mali şeffaflık bu amaca hizmet edecektir.

Şeffaflık kavramının bu denli önem kazanmasının ardında iki temel neden bulunmaktadır. Bunlardan ilki, IMF başta olmak üzere uluslararası aktörlerin finansal krizler nedeniyle mali anlamda yeniden yapılanma çalışmalarında mali şeffaflığa vurgu yapmaları, ikincisi ise kamu hesaplarında şeffaflığın ülke içinde de tartışılması ve uluslararası alandan gelen şeffaflığa yönelik talebin ulusal olarak da yapılmasıdır (Emil ve Yılmaz, 2004: 11).

2.1.2.4. Parlamentonun Bütçe Üzerinde Etkinliğinin Artırılması Çabaları

Dünyada yaşanan gelişmelerin etkisiyle kamu mali yönetiminde mali şeffaflık bağlamında yaşanan gelişmeler bir üst başlık altında ele alınmıştır. Parlamentonun bütçe üzerindeki etkinliğinin artırılması, mali şeffaflık açısından da oldukça önemlidir. Çünkü yaşanan mali krizlerle birlikte artan bütçe açıkları, bütçe üzerindeki denetim mekanizmalarının daha etkin çalışması ihtiyacını doğurmuştur. Bu denetim mekanizmalarından biri de parlamentonun bütçe üzerindeki rolü ile bağlantılıdır.

Avrupa Birliği gibi bazı kuruluşlar mali disiplinin sağlanması amacıyla birtakım sınırlamaları öngörmektedirler. Bu birlik tarafından geliştirilen ve mali hedeflerin ele alındığı Maastricht Kriterleri bunlardan biridir. Bu kriterlere göre genel bütçenin açığı gayri safi yurt içi hasılabın yüzde üçünü, genel devlet borcu gayrisafi yurt içi hasılabın yüzde altmışını geçemez. Bazı ülkeler bu kriterlerle sınırlı kalmayıp, bütçe ile ilgili olarak ek birtakım mali hedefler de öngörmüşlerdir. Örneğin Almanya Berlin Duvarı'nın yıkılmasından önceki kamu harcamalar/GSYH oranına ulaşmayı hedeflerken, İngiltere Maastricht Kriterlerine ulaşma hedefi ile birlikte bütçe denkliliğini ve kamu sektörünü küçültme hedeflerini de koymuştur. Yeni Zelanda ve Avustralya gibi bazı ülkeler ise mali göstergelere bakarak kendilerine hedefler belirlemişlerdir. Parlamento tarafından hükümet faaliyetlerinin denetlenmesi çoğunlukla kanunlarla belirlenen bu hedefler baz alınarak yapılmaktadır (DPT, 2000: 26).

Ülkemizde Parlamentonun bütçe üzerindeki etkinliğinin artırılması amacıyla bütçe süreci ile ilgili usullerde değişikliğe gidilmiştir. Bütçe takviminde değişiklik yapılmış, bütçe dokümanları öncesine kıyasla daha ayrıntılı düzenlenmiş, bütçe komisyonunun ve sektör komitelerinin bütçe görüşmelerindeki rolleri açıkça tanımlanmış ve daha kapsamlı faaliyet raporlarının parlamentoya sunulması sağlanmıştır (DPT, 2000: 26).

Parlamentonun bütçe süreci üzerindeki etkinliği doğrudan ve dolaylı olarak iki farklı şekilde ele alınmıştır. Ülkemizde Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Genel Kurulu ile başta Plan ve Bütçe Komisyonu olmak üzere diğer komisyonların bu süreçteki etkinliği doğrudan etkinlik olarak değerlendirilirken, Sayıştay'ın TBMM adına bütçe uygulamalarını denetlemesi dolaylı etkinlik şeklinde değerlendirilebilir (DPT, 2000: 14).

2.1.2.5. Denetimin Ayrı Bir Disiplin Olarak Algılanması

Kamu yönetimi alanında meydana gelen değişim ve dönüşüm kamudaki denetim anlayışının da değişmesine neden olmuştur. Risk, kontrol, güvence ve danışmanlık gibi kavramlar denetim literatürüne girmiş ve sıklıkla kullanılmaya başlanmıştır. Gerçekleştirilen iş, işlem, faaliyet veya program sonrasında çoğunlukla mevzuata uygunluk çerçevesinde yapılan denetim yerini, belli standartların olduğu, gelişime açık ve daha geniş kapsamlı bir denetim anlayışına bırakmaya başlamıştır.

Denetim kavramı, iktisadi alanda yaşanan farklı düşünce ve dönüşümlere paralel olarak değişime uğramıştır. İktisadi dönüşümlerin kamu mali yönetime yansması kamudaki denetim anlayışını da etkilemiş, denetim metodolojisinde değişmeler olmuştur. Bu süreçte farklı denetim türleri de ortaya çıkmıştır. Geleneksel denetimin yanında kamu tarafından yapılan faaliyetlerde performans ölçümü, program ve faaliyet çıktılarının değerlendirilmesi, etik ve bilgi teknolojileri gibi unsurlar da göz önünde bulundurulmaktadır (Arın, Kesmez ve Gören, 2000:110). Denetim anlayışındaki bu değişim kamu mali yönetiminde de kendini göstermiş, kamu tarafından yürütölen iş ve işlemlerin mali denetiminde farklı usuller geliştirilmiştir. Zamanla bu değişim yasal düzenlemelere de yansmıştır.

Denetimin metodolojisine, uygulanmasına ve teorisine bakıldığında dünyada mesleki bir faaliyet olarak kabul edildiği görölmektedir. Meslek kuruluşları şeklinde bir örgütlenme yapısı ve bu kuruluşlar tarafından kabul edilmiş denetimle ilgili standartlar ve kurallar bulunmaktadır. Ayrıca, denetim plan ve programlarının

planlanmasında riskli alanlar dikkate alınmakta, stratejik öncelikler göz önünde bulundurularak sistemli ve sürekli bir denetim anlayışı benimsenmektedir (DPT, 2000: 26). Bu çerçevede, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayınlanan Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) ve IIA (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü) İç Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları bulunmaktadır.

Denetim standartları, gelişmiş ülkelerde öncelikle meslek kuruluşları tarafından konulup geliştirilmiş, sonrasında yüksek denetim kuruluşlarınca kendi alanları ile ilgili olan standartlar kabul edilmiştir. Örneğin, ABD’de Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları”, İrlanda ve İngiltere’de muhasebe kuruluşlarınca oluşturulmuş İcra Komitesi tarafından düzenlenmiş denetim standartları bulunmaktadır (DPT, 2000: 27).

Her ne kadar denetim prosedürleri farklılık gösterse de denetim biriminin ve denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı hususu her ülkede üzerinde uzlaşılan bir konudur. Bağımsızlık her türlü müdahaleden uzak olmakla birlikte denetlenenden bağımsız olmayı da içermektedir. Bağımsızlığın kural ve düzenlemelerle güvence altına alınması ve pratikte işlevsellik kazanması oldukça önemli görülmektedir (DPT, 2000: 27).

Mali denetim; kamu gelir, gider, mal varlığı ile kamu faaliyetlerinin ilgili mevzuat çerçevesinde uygunluğunun değerlendirilmesi ve kamuoyunun şeffaflık ilkesi gereği mali konularda bilgilendirilmesi amacıyla yapılan bir denetimdir. Kamu gelir, gider ve mal varlığının denetlenmesi olarak tanımlanabilir (Altuğ, 2000:7-9). Günümüzde mali denetim, muhasebe kayıtları esas alınarak yapılan denetimle birlikte kamu tarafından yürütülen iş ve işlemler neticesinde ortaya çıkan verilerin değerlendirilmesini de kapsayacak yönde evrilmeye başlamıştır. Mali denetimde görülen bu evrilme uygunluk denetimi, performans denetimi gibi diğer denetim türlerinde de görülmeye başlanmış, gelişime açık ve sürekli bir denetim anlayışı

benimsenmiştir. Dünyada yaşanan gelişmelere paralel olarak ülkeler denetim anlayış ve metodolojilerini değiştirmeye başlamışlardır. Bazı ülkeler mevcut değişimleri tamamen uygulamayı tercih ederken bazı ülkeler ise adapte etme yoluna gitmiştir. Ülkemizde ise 2006 yılında geleneksel denetim anlayışı (teftiş) yanında farklı bir denetim anlayışı olan iç denetim getirilmiştir. İç denetim ile birlikte rehberlik ve danışmanlık boyutu önem kazanmış, kurumlarca yürütülen çalışmalara değer katmak denetim faaliyeti olarak görülmüştür. Ayrıca, kamu kaynaklarının doğru kullanılıp kullanılmadığı ve kamuda ekonomik etkinlik gibi konular denetim amacı olarak ilk sıraları almıştır.

3. BÖLÜM

EKONOMİK ETKİNLİK ODAKLI YENİ BİR DENETİM ANLAYIŞI: İÇ DENETİM

Bu başlık altında öncelikle denetim kavramı, mali ve yönetsel denetim ile uygunluk ve faaliyet denetimi ele alınacaktır. Daha sonra iç denetime detaylı olarak yer verilecek, dünyada ve Türkiye’de iç denetime ilişkin yapılan çalışmalar irdelenecektir.

3.1. DENETİM KAVRAMI

Denetim kavramı Güredin (2008: 11) tarafından “iktisadi faaliyetlere ilişkin iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgililere bildirmek amacıyla, tarafsızca kanıt toplama ve bu kanıtları değerlendirme süreci” olarak tanımlanmaktadır. Aynı şekilde, denetim kanıtlarının toplanması ve denetim kriterlerine uygunluğunun değerlendirilmesi (Hefner, 2006: 52) için yapılan objektif, bağımsız ve sistematik bir süreçtir (Gökçe, 2013: 6). Petraşçu (2010: 239)’ya göre denetim, makul güvence sağlamak amacıyla bir kurum veya işletmeye ait bilginin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğunun analiz ve değerlendirilmesine yönelik bir işlemdir.

Diğer taraftan denetim; kurum faaliyetlerinin gelişimine katkıda bulunmak, kontrol sistemlerini geliştirmek ve katma değeri artırmak amacıyla yapılan tarafsız ve bağımsız bir süreçtir (Zecheru, 2014: 106). Denetimin en temel amacı, sapmaların belirlenmesi ve bunlara yönelik önlemlerin alınmasının sağlanmasıdır (Özten ve Karğın, 2012: 121) Denetimin üçüncü tarafça bağımsız ve objektif yapılması denetimin güvenilirliği konusunda oldukça önemlidir.

Denetim, yönetimin vazgeçilmez bileşenlerindendir ve tüm yönetsel eylemlerde denetimin varlığı zorunludur. Çünkü her kurum için temel amaç kurumun varlığını devam ettirmek ve bunu sürdürülebilir kılmaktır. Bu anlamda denetim, kurum amaç ve görevlerinin zamanında ve tam olarak gerçekleşip gerçekleşmediğinin gözlemlenmesi olarak düşünülebilir (Uluğ, 2004: 97-98). Sanal (2002: 4)'a göre ise denetimin yapılabilmesi için birtakım standartların belirlenmesi gerekir. Çünkü denetim, kurum tarafından yürütülen faaliyet sonuçlarının belirlenmiş standartlarla karşılaştırılarak varsa sapmaların belirlenmesi ve bunların giderilmesine yönelik düzeltici önlemlerin alınması işlevidir. Bu standartlar kurum amaçları göz önünde bulundurularak oluşturulur ve denetim yapılırken kullanılır (Sanal, 2002).

Ertekin (1998: 497) denetimi, kurum amaçlarına etkili ve verimli ulaşılmasını sağlayan bir araç olarak değerlendirmiş ve iki önemli etkisi üzerinde durmuştur. Bunlardan ilki kamu çalışanlarının yaptığı işlemler üzerindeki düzeltici etkisi, diğeri ise denetim sonucunda düzenlenen raporun doğuracağı etkiler olarak değerlendirilmektedir.

Denetim ile ilgili olarak amacına, kapsamına, denetçinin niteliğine, uzmanlık alanına bağlı olarak farklı sınıflandırmalar yapılmıştır. Burada mali ve yönetsel denetim ile uygunluk ve faaliyet denetimi üzerinde durulacaktır.

3.1.1. Mali Denetim

Mali denetim, kamu kurumlarının hesapları üzerinde yapılan denetimdir. Kamu kurumlarının gelir, gider ve malları ile ilgili yaptıkları işlemlerin ve hesapların yasal düzenlemelere uygun olup olmadığının ortaya konulması ve mali tabloların kurumun faaliyet sonuçlarını ve mali durumunu doğru ve güvenilir şekilde yansıtır yansıtmadığının değerlendirilmesidir (Ceylan, 2010: 113). Bayar (2008) ise kamu idarelerinin mali işlem ve kararlarının bütçe uygulamaları baz alınarak sorgulanmasını mali denetim olarak tanımlamaktadır.

Kamu idarelerinin sahip oldukları tüm malları ve kıymetleri ile her türlü gelir, gider ve borçlarıyla ilgili tüm işlem ve tasarrufları kayıt altına alınarak muhasebeleştirilir ve denetim bu kayıtlar üzerinden yapılır. Dolayısıyla mali denetimin aynı zamanda bir muhasebe denetimi olduğu söylenebilir. Bu durumda mali denetimin iki ayağı vardır. Birincisi muhasebe biriminde yapılan denetimdir. Burada mali işlemlerin ve hesapların doğruluğu, muhasebe düzeninin yasal düzenlemelere uygunluğu ve muhasebe sisteminin yeterliliği araştırılır. Diğeri ise mali tablo, beyan ve raporların açıklığının ve doğruluğunun tespitine ilişkin çalışmalardır (Bayar, 2008: 1-3).

Mali denetim; gelir tablosu, nakit akım tablosu, dağıılmamış karlar tablosu ve bunlara ilişkin dipnotlar ile bilançoların denetimini kapsar (Arens ve Loebbec, 1999: 46). Mali denetim, harcama öncesi yapılan kontrolden farklı olup faaliyetlerin gerçekleşmesinin ardından yapılmaktadır. Yani denetim bitmiş işler üzerinden başka bir ifadeyle sınıflandırılan, işlenen ve kaydedilen işlemler üzerinden gerçekleştirilir (Bayar, 2008: 3).

3.1.2. Uygunluk Denetimi

Her kurum kendisi için birtakım amaç ve hedefler belirlemiştir. Bu amaç ve hedeflere ulaşmak için kurum içinde oluşturulmuş birtakım politika ve kuralların yanı sıra kanunlar ve hükümetler tarafından yapılan düzenlemelere de uyulması zorunluluğu vardır. Bu tür dış düzenlemeler kurumun iç işleyişine yön veren öğelerdir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 14). Yıldırım (2014: 63)'a göre bu denetimde kurum tarafından uyulması gereken kurallar iki otorite tarafından belirlenir ki bunlardan biri kurum üst yönetimi diğeri ise devlet kurumlarıdır.

Kurumlar, faaliyet amaçlarına ulaşmak için, kurum içinde birtakım kural ve politikalar oluşturmak ve bunları uygulamak durumundadırlar. Ayrıca, kanunlar ve

hükümetlerce yapılan düzenlemeler de kurumca uyulması zorunlu olan ve iç işleyişe yansıyan öğelerdir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 14).

Uygunluk denetimi, bir kurumun tüm faaliyetleri ile mali ve mali olmayan tüm işlemlerinin; yasal mevzuat ve üst makamlarca önceden belirlenmiş yöntem, politika, kural ve yasal düzenlemelere uygun olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla araştırılması ve incelenmesidir. Bu denetimin amacı, uyulması istenen kurallara uygulayıcıların ne ölçüde uyup uymadığının belirlenmesine yöneliktir. Uygunluk denetimi sonucunda tespit edilen sonuçlar ilgili ve yetkili kuruluş ve kişilere raporlanır (Güredin, 2008: 17).

3.1.3. Faaliyet (Performans) Denetimi

Faaliyet denetimi; performans denetimi, yönetim denetimi veya operasyonel denetim olarak da adlandırılmaktadır. Gelecek odaklı olup faaliyet etkinliğinin belirlenmesine yöneliktir (Alvin, Elder ve Beasley, 2006: 776).

William (1983: 15) faaliyet denetimini; bir kurumun kontrol yöntemleri, plan ve programları ile her türlü personel ve fiziksel olanaklarını kullanımının yapısal olarak çok geniş bir şekilde araştırılması olarak tanımlamaktadır.

Faaliyet denetimi ile kurum tarafından önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ne denli ulaşıp ulaşılmadığı belirlenmeye çalışılır (Güredin, 2008: 18). Aslan (2010: 76)'a göre bu açıdan faaliyet denetimi, belirlenmiş amaçlara ulaşmak için kurum tarafından kullanılan kaynakların etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik açısından denetlenmesidir.

Faaliyet denetimi, verimlilik ve etkinliğin ölçülmesi ve bunların belirlenmiş hedeflere uygunluğunun ortaya konulabilmesi açısından diğer denetim türlerinden daha zor yapılmaktadır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 14). Ayrıca bu denetim

yapılırken kullanılabilir ölçütler daha kapsamlı ve değişkendir. Bu yönüyle özelleştirme ve yeniden yapılanma gibi konularda karar vericiler tarafından değerlendirme yapılırken göz önünde bulundurulmaktadır (Akyürek, 2006: 8).

Faaliyet denetimi, kurum kaynaklarının etkin ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığının ortaya konulması ve kaynakların nasıl daha iyi yönetilebileceği ile ilgili yönetime önerilerde bulunulması nedenleriyle yönetim danışmanlığına benzetilmektedir (Gürbüz, 1995: 13).

3.1.4. Yönetmel Denetim

Yönetmel denetim, kurumların yönetmel işlem ve eylemleri ile hukuksal kararlarının yönetmel yöntem ve araçlar kullanılarak yönetmel birimlerce denetlenmesidir (Sanal, 2008: 109). Yönetmel denetimle, kurum kaynaklarıyla gerçekleştirilen işlemlerin doğru ve zamanında yapılması amaçlanmaktadır (Ergun ve Polatoğlu, 1992: 333).

Yönetmel kurumlarca yapılan iş ve işlemler ile kurum kararlarının hukuki olarak ve kurum içi amaçlar açısından denetlenmesinde etkin yol, bu kurumlarca oluşturulmuş mekanizmalar kullanılarak denetlenmesidir. Yürütme organınca yapılan bu denetim geniş kapsamlı ve en yaygın denetim türüdür (Köse, 2007: 10).

Yönetmel denetim farklı şekillerde yapılmaktadır. Kamu kurumu “iç denetim” yoluyla kendisi tarafından gerçekleştirilen eylemleri denetleyebilmenin yanı sıra “dış denetim” ile kurum dışından başka bir denetim organınca denetlenebilir (Güzübüyük, 2013: 309). Üstlerin, astların yaptığı iş ve işlemler üzerindeki kontrol yetkisi olarak ifade edilen hiyerarşik denetim, yönetmel denetimin en yaygın şeklidir. Hiyerarşik silsilede her yönetici iş ve işlemler nedeniyle üst amirlerine karşı sorumludur (Örnek, 1998: 241). İsbir (1978: 3)’e göre hiyerarşik denetim, kamu çalışanlarının keyfi davranışlarını engellemek, yetkilerini menfaatleri için kullanmalarının önüne

geçmek, yaptıkları işlemlerde vatandaş beklentilerini dikkate almak gibi nedenlerle yapılmaktadır.

3.2. İÇ DENETİM

Ülke ekonomilerinde görülen ekonomik krizler, giderek artan bütçe açıkları ve borçlanma, kamuda yaşanan israf, yolsuzluk ve usulsüzlük gibi nedenler kamu yönetiminin ve örgütsel yapısının sorgulanmasına neden olmuştur. Bu süreç kamuda reform niteliğinde birtakım yapısal dönüşüm ve değişimlerin yaşanması sonucunu doğurmuştur. Bu dönüşüm ve değişim kamu yönetimindeki denetim anlayışına yansımış, geleneksel denetim anlayışı zaman içerisinde değişmeye başlamıştır. İç denetim anlayışı yeni bir denetim metodolojisi olarak yer edinmiştir. Bu başlık altında iç denetim kavramsal olarak ele alınacak, gerekçeleri, türleri, faydaları üzerinde durulacaktır. Ayrıca, iç denetim ve ekonomik etkinlik arasındaki bağlantı ele alınacaktır.

3.2.1. İç Denetim Kavramı

İç denetim; “organizasyonun katma değerini artırmak ve operasyonel verimliliği geliştirmek amacıyla yapılan bağımsız, tarafsız güvence ve danışmanlık hizmetleri” şeklinde tanımlanmaktadır (Active Academy, 2003: 14). Pehlivanlı (2010: 8)’ya göre iç denetim, kurumun kontrol süreçleri ile risk yönetiminin etkinliği değerlendirilmesi ve geliştirmeye yönelik önerilerde bulunması aracılığıyla kurumun hedeflerine ulaşmasına katkı sağlamaktadır.

İç denetim, başlangıçta karar vericilerin yaptığı işlemlerin yasal mevzuata uyumunu tespit ve tespit sonuçlarını raporlamakla görevli iken bilişim teknolojisinde meydana gelen gelişmelere paralel olarak denetim alanı genişlemiştir. Kuruma değer katma, riskleri belirleme, kurum faaliyetlerinin geliştirilmesi gibi konularda raporlama görevini yüklenmiştir. İç denetim tarafından yerine getirilen bu görevler iç denetimin

önemini artırmış ve kurum içindeki konumunu güçlendirmiştir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 26). Denetim sonucunda belirlenen amaçlara ulaşmak için kullanılan kurum kaynaklarının ekonomik, verimli ve etkili kullanılıp kullanılmadığı ve yürütülen faaliyetler ile işlemlerin yasal mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığı konularında güvence ve danışmanlık hizmeti sunar. Bununla birlikte kontrollerin yeterliliği, bilişim sistemlerinin ve bilginin güvenilirliği, varlıkların kayıt altına alınması ve korunması gibi konularda da rehberlik olanağı sağlanmış olur (Kaya, 2005: 98).

3.2.2. İç Denetimin Gelişim Süreci

İç denetim mesleğinin İkinci Dünya Savaşı sonrasında önem kazandığı söylenebilir. Her ne kadar 1940 yılı öncesinde de iç denetçi mesleği icra edilmiş olsa da yetkileri kurum varlıklarının korunmasıyla sınırlandırılmıştır (Türedi, 1992: 164). İç denetimin görev alanı ile ilgili getirilen bu sınırlandırma, iç denetim faaliyetinin mesleki ve örgütsel gelişimini olumsuz etkilemiştir.

ABD’de 1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsünün kurulması iç denetimin meslek olarak kabul edilmesini sağlamıştır (Küpçü, 2011: 21). Sanayileşmenin etkisiyle kurum ve şirket yapılarının ve yapılan işlerin daha karmaşık hale gelmesi, iç denetim mesleğine olan ihtiyacı artırmıştır.

Dış denetimin daha çok mali tablolara yönelik olarak gerçekleştirilmesi dolayısıyla mali denetim ile sınırlı olması kurumu karşılaşılabileceği diğer risklere karşı korunmasını sağlayamamaktadır. Bu durum, kurum faaliyetlerinin kurum içinden başka bir birim tarafından değerlendirilmesi ihtiyacını doğurmuştur. Bu da belirli standartlar çerçevesinde disiplinli ve sistematik bir şekilde çalışan denetim birimlerinin oluşturulmasını zorunlu kılmıştır (Küpçü, 2011: 21). İç denetim faaliyeti de uluslararası standartlar baz alınarak disiplinli ve sistematik bir yaklaşımla gerçekleştirilmektedir.

1950’li yıllarla birlikte iç denetimden beklenen faydalar artmakla birlikte bu beklenti iç denetimin görev alanının genişlemesine de neden olmuştur. 1950’li yıllarda varlıkların korunması, 60’larda veri güvenliğinin sağlanması, 70’lerde uyum denetimi, 80’lerde etkinliğin sağlanması ve 90’larda kurum amaçlarına ulaşılması, 2000’li yıllarda ise kuruma değer katma ve risk odaklı bir iç denetim beklenen faydalar olmuştur (Dittenhofer ve diğ., 2010: 83).

Özbek (2006: 9)’e göre iç denetim zaman içerisinde geçmişte yapılan işlemlerin yasal düzenlemelere uyumu yanında geleceğe de odaklanan, iş süreçlerini göz önünde bulunduran, kurumdaki riskleri tanımlayan ve değerlendiren, kurum faaliyetlerinin etkin ve verimli yapılmasına yardımcı olan bir misyon edinmiştir.

3.2.3. İç Denetimin Gerekçeleri

İç denetim; kamu faaliyetlerini iyileştirme, kuruma değer katma, hedefe ulaşmasına yardımcı olma, kontrol süreçlerini değerlendirme nedenleriyle kamuda giderek önem kazanmaktadır. İyi işleyen bir iç denetim, kontrol mekanizmasının etkin çalışmasına katkı sağlayarak verimliliği artırmaktadır (Adiloğlu, 2011: 21).

Sorumluluk ve hesap verebilirliğin sağlanması, yönetime danışmanlık yapılması ve yardım edilmesi, tasarruf ihtiyacı, ekonomik etkinlik, vekâlet teorisi, hileli ve hatalı işlere karşı koyma ihtiyacı iç denetimi zorunlu kılmıştır.

3.2.3.1. Sorumluluk ve Hesap Verebilirliğin Sağlanması

Yapılan iş, işlem ve eylemlerden dolayı hesap sorulabilme veya bunların yapılıp yapılmadığından sorumlu olma haline sorumluluk denir (Ülgen, 1989: 58). Yöneticiler birtakım yetki ve sorumluluklarını astlarına devrederler. Devredilen görevler ile çalışanlar tarafından yerine getirilen diğer görevlerin verimli ve etkin bir

şekilde yapılıp yapılmadığının öğrenilmesi gerekir. Bu noktada bilginin toplanması, problemlerin tanımlanması ve analiz edilmesi konularında yetkinlikleri nedeniyle sistem ve kontrollerin etkinliğinin değerlendirilmesi, amaçlara ulaşıp ulaşılmadığının ortaya konulması iç denetçiler tarafından yapılır (Sezal, 2006: 44). İç denetçiler tarafından yapılan değerlendirme sonucunda hazırlanan rapor, yönetimin eylem ve kararları ile ilgili hesap vermesine de hizmet eder.

Kurumun büyümesi, kurum faaliyetlerinin çoğalması ve karmaşık hale gelmesi yetki ve sorumlulukların astlara devrini zorunlu kılmıştır. Bu durum astlarca yapılan işlemlerin üst yönetimin beklenti ve politikalarına uyup uymadığının araştırılması ihtiyacını doğurmuştur. Bu ihtiyaç iç denetimin önemli gerekçelerindedir.

3.2.3.2. Yönetime Danışmanlık Yapılması ve Yardım Edilmesi

İç denetimin temel iki ayağı vardır. Bunlardan biri güvence faaliyeti bir diğeri ise danışmanlık faaliyettir. Danışmanlık faaliyeti ile kurum faaliyetlerinin iyileştirilmesine ve geliştirilmesine katkıda bulunularak yardım edilir. Kurum ihtiyaçları doğrultusunda danışmanlık ile destek verilir.

Yetkin bir iç denetçi kuruma yardımcı olabilecek düzeyde deneyim ve eğitime sahiptir. Hata ve hileleri ortaya çıkarmakla birlikte, benzer problemlerin bir daha yaşanmaması için danışmanlık hizmeti de verebilirler. Danışmanlık yanında eğitim hizmeti de iç denetçiler tarafından verilebilir. İç denetçilerin hata ve hilelerin önlenmesi ve benzeri konularda eğitim ve danışmanlık hizmeti verebilmeleri için planlama, organizasyon, yönetim ve kontrol hakkında bilgiye ve profesyonel bir değerlendirme becerisine sahip olmaları gerekir (Alptürk, 2008: 30). İç denetçiler, herhangi bir icrai faaliyette bulunmadan ve idari bir sorumluluk yüklenmeden kuruma katma değer sağlamak amacıyla danışmanlık hizmeti ile kurum ve yönetime yardımcı olurlar (Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, 2018).

3.2.3.3. Vekâlet Teorisi

Kurumun büyümesi, kurum tarafından yürütülen iş ve işlemlerin karmaşık hale gelmesi ve nicelik olarak artması kontrollerin istenildiği düzeyde yapılamamasına ve azalmasına neden olmuştur. Bu durum üstlerin birtakım yetki ve sorumluluklarını astlarına devretmesi gerekliliğini doğurmuştur. Vekâlet teorisi yetkiyi devreden ve devralan arasındaki bu ilişkiyi açıklamaktadır. Yetki ve sorumluluğu devralanların bunları ne ölçüde doğru ve yerinde kullandıklarını inceleme ihtiyacı iç denetim mekanizmasını gerekli kılmıştır (Akarkarasu, 2000; Sawyer, 1988: 11-19). Bu anlamda iç denetim, astların kendilerine devredilen yetkileri kullanırken olabilecek düzensizlikler hakkında, kurum yöneticilerinin bu konudaki şüphelerini giderecek kontrolleri gerçekleştirmektedir (Alptürk, 2008: 12).

3.2.3.4. Hatalı ve Hileli İşlere Karşı Koyma İhtiyacı

İç denetimin önemli gerekçelerinden bir diğeri kurum çalışanları tarafından yapılan hatalı ve hileli işlerin ortaya çıkarılma ihtiyacıdır. Bu noktada iç denetçiler önemli bir rol üstlenmektedir. Merkezi ABD’de bulunan Suiistimal İnceleme Uzmanları Birliğince (ACFE) hazırlanan 2010 Küresel Hile Raporunda iç denetim biriminin hilelerin ortaya çıkarılmasında oldukça etkili bir rol üstlendiği belirtilmiştir (ACFE, 2010: 169).

Finansal tablolarda görülebilecek yanlışlıklar hata ya da hile kaynaklı olabilir. Hatalar bilerek veya kasıtlı yapılmayan yanlışlıklardır. Bunlar, kaydedilmesi veya muhasebeleştirilmesi gereken bir tutarın, açıklamanın veya ekonomik bir olayın finansal tablolara kaydedilmemesi veya yanlış kaydedilmesi sonucu oluşabilir (Güredin, 2008: 132-133). Hata olarak nitelendirilebilecek bu işlemler, herhangi bir denetim faaliyeti sürecinde iç denetçiler tarafından ortaya çıkarılabilir.

Hile, usulsüzlük ve yolsuzluk yönetim, kurum personeli veya üçüncü kişilerce çıkar sağlamak amaçlı yapılabilir. Aldatmaya yönelik bu davranışlar kurum içinden olduğu

gibi kurum dışından birileri tarafından da gerçekleştirilebilir (Güredin, 2008: 132-134). Kurum içinde iyi işleyen bir iç denetim faaliyeti; hile, usulsüzlük ve yolsuzluğun ortaya çıkarılması ve önlenmesi konusunda etkin bir role sahiptir.

3.2.3.5. Tasarruf İhtiyacı

Rekabetin gittikçe yoğunlaştığı bir ortamda kıt olan kaynakların daha doğru kullanımı ve maliyetlerin minimize edilmeye çalışılması önem kazanmaktadır. İç denetim birimleri kurum açısından tasarruf edilebilecek alanların belirlenebilmesinde kuruma yardımcı olmaktadır (Akarkarasu, 2000/Sawyer, 1988: 16). Bu anlamda, iç denetim birimi israf ve gereksiz harcamaların önlenmesi yoluyla kaynakların etkin ve ekonomik kullanımına katkı sağlamakta, bu yolla maliyet tasarrufu sağlayarak kurum yönetime yardımcı olmaktadır (Adiloğlu, 2011: 24).

3.2.3.6. Ekonomik Etkinlik

Ekonomik etkinlik, “bir ekonomide veri teknoloji ve belli kaynak stoklarından hareketle maksimum hâsıla elde etme imkânı” (Kök, 1991: 45) şeklinde ifade edilmektedir. Bu kavram, “bir kişinin refahı azaltılmadan başkasının refahının artırılmayacağı” (Hillman: 2009: 11-12) düşüncesine dayanan Pareto ilkesinden türetilmiştir (Boadway, 1979: 6).

Etkinlik, girdi ve çıktı odaklıdır (Lovell, 1983; 15). Ekonomik etkinlik Kohler (1986: 1212) tarafından “belli bir miktar üretim faktörünün en optimum dağılımıyla en iyi şekilde mal ve hizmet üretilmesi” olarak tanımlanmaktadır.

Kullanılan kamu kaynaklarının doğru ve ekonomik kullanımı ve bu kaynaklar kullanılarak en iyi şekilde mal ve hizmet üretilmesi iç denetimin değerlendirmesine tabi en başat konulardandır.

İç denetim birimi israf ve gereksiz harcamaların önlenmesi yoluyla kaynakların etkin ve ekonomik kullanımına katkı sağlamaktadır (Adiloğlu, 2011: 24). Ayrıca iç denetim birimi tarafından yapılan performans denetimlerinde girdilerin ekonomikliği ve çıktıların etkinliği denetim esnasında değerlendirilen ana başlıklardandır.

3.2.4. İç Denetimin Temel Özellikleri

Kuruma değer katma, bağımsızlık ve tarafsızlık, yönetişim ve risk yönetimi süreçlerine katkı sağlama, danışmanlık hizmeti sunma, güvence sağlama ve genel kabul görmüş standartlara göre yürütölme iç denetimin temel özellikleri olarak sıralanabilir (Arcagök ve Erüz, 2006: 192).

3.2.4.1. Kuruma Değer Katma

İç denetim, kurumun amaç ve hedeflerini gerçekleştirmesine yardımcı olmak, kurum faaliyetlerinin gelişmesine katkıda bulunmak ve kurumun karşılaşılabileceği riskleri değerlendirip önerilerde bulunmak suretiyle kuruma değer katmaktadır. Bu, güvence ve danışmanlık hizmetleriyle yapılmaktadır. Bu nedenle iç denetim; hata, suistimal ve usulsüzlüklerin önlenmesi konusunda kurum içerisinde yadsınamaz bir role sahiptir. Kurum yönetimi açısından da oldukça önemli bir araçtır (Güredin, 2008: 176).

İç denetim birimi, kurumun neye ihtiyaç duyduğunu anlamalı ve hedeflerine yönelmesini sağlamalıdır. Kuruma değer katma düşüncesi iç denetçiler tarafından benimsenmeli ve tüm iç denetim faaliyetinde dikkate alınmalıdır (Sarıkaya, 2008: 51).

3.2.4.2. Bağımsızlık ve Tarafsızlık

İç denetim faaliyetinin kurum içerisindeki diğer birimlerden bağımsız olması gerekir. Aynı zamanda iç denetçiler görevlerini yaparken tarafsız olmalıdırlar (Güredin,

1994: 176). İç denetçiler görevlerini icra ederken olabilecek tüm müdahale ve baskıdan uzak olmalıdırlar. Buna denetim kapsamının belirlenmesi ve sonuçların raporlanması ve iletilmesi süreçleri de dahildir.

İç denetim faaliyetinin bağımsızlığının sağlanması ve sürdürülebilir olması için kurum içinde hiyerarşik anlamda en uygun kişiye bağlı olarak çalışması gerekir (ECIIA, 2005: 28). İç denetimin kurum içerisinde bağımsız olması, kurum yöneticilerinin yetkilerini kullanırken ve verdikleri kararlarda hesap verebilir olmaları açısından oldukça önemlidir. Ayrıca bu özelliğiyle kurum içerisinde şeffaflık anlayışının gelişmesine de katkı sağlamaktadır.

İç denetim birimi kurum içinde uygun bir düzeyde olmalı ve icrai faaliyetlerden uzak durmalıdır. Bunun olmaması durumunda, iç denetim faaliyeti açısından sıkıntılar ortaya çıkacak ve IIA (The Institute of Internal Auditors) tarafından düzenlenen ve iç denetçiler tarafından uyulması zorunlu iç denetim standartlarına aykırı durumlar yaşanacaktır (Sarıkaya, 2008: 51) .

3.2.4.3. Güvence Sağlama

İç denetim, etkin ve iyi işleyen bir iç denetim sisteminin varlığı hususunda hem kurum yönetimine hem de ilgili diğer taraflara güvence sağlamaktadır. Kurumun risk yönetimi ve yönetim süreçleri, iç kontrol sistemi, kurum içindeki bilginin tamlığı ve doğruluğu, faaliyet ve programların verimli ve ekonomik şekilde gerçekleştirildiği, iş ve işlemlerin yasal düzenlemeler ile kurum politikalarına uyumlu olduğu ve kurum varlıklarının korunduğu konularında makul güvence vermektedir (İDKK, 2006).

Anlaşılabacağı üzere iç denetim tarafından verilen güvence, mutlak bir güvence olmayıp makul anlamda bir güvencedir. Çünkü kurumun tüm faaliyetlerine nüfuz edilemeyeceği gibi gelecekteki belirsizlikleri ön görmek de mümkün değildir. Bu

nedenle mutlak güvence verilemez. İç denetimin uluslararası standartlar çerçevesinde yerine getirilmesi ve iç denetçilerin mesleklerini yaparken etik kurallara göre hareket etmeleri makul güvence verildiğinin bir göstergesi olarak kabul edilmektedir (Aslan, 2010: 74).

3.2.4.4. Risk Yönetimi ve Yönetişim Süreçlerine Katkı Sağlama

İç denetim, kurum faaliyet ve işlemleri ile bunların gerçekleştirilmesine yönelik süreçlerin disiplinli ve sistemli bir şekilde değerlendirilerek geliştirilmesi için önerilerde bulunmaktadır (Arcagök ve Erüz, 2006: 193). Bu kapsamda risk yönetim sistemini değerlendirerek kurum yönetimine risk yönetim sisteminin etkin ve iyi olduğu konusunda güvence vermektedir (ECIIA, 2005: 21). Bu durumda, kurum risk yönetim süreçlerinin değerlendirilmesi ile yönetim sürecine de katkı sağlanmış olmaktadır. Bunların yapılması ile aynı zamanda kurum yönetimine yardımcı olmaktadır (Aslan, 2010: 74).

İç denetim tanımında da yer aldığı üzere iç denetim; kurumun kontrol ve risk yönetimi süreçleri ile kurumsal yönetim sürecini değerlendirir. Çünkü bu süreçleri güçlü kurgulamayan kurumların başarısız olma ihtimalleri yüksektir. Bu noktada iç denetçiler, bu süreçleri değerlendirerek ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunarak kuruma yardımcı olurlar.

3.2.4.5. Genel Kabul Görmüş Standartlara Göre Yürütülme

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından iç denetçilerin mesleklerini icra ederken onlar için bir çerçeve olabilecek standartlar yayımlanmaktadır.

Standartlar, IIA bünyesinde bulunan İç Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan mesleki bir beyandır. Bu beyan iç denetim mesleğinin gerçekleştirilmesi

ve performansının değerlendirilmesine ilişkin ilkeleri tanımlanmaktadır. Standartlarla neyin amaçlandığı aşağıdaki şekilde sıralanabilir (TİDE, 23.12.2017):

- İç denetim mesleğinin uygulanmasına ilişkin temel ilkeleri belirlemek
- İç denetimi hayata geçirmek ve teşvik etmek için bir çerçeve oluşturmak
- İç denetimin performansının değerlendirilmesine yönelik temel ilkeleri belirlemek
- Gelişmiş kurumsal faaliyet ve süreçleri canlandırmak

Standartlar genel olarak iç denetim çalışmalarına ve iç denetçilere ilişkin asgari kriterleri ortaya koymaktadır (Aslan, 2010: 74).

Standartlar; nitelik ve performans standartları ile uygulama standartlarından meydana gelmektedir. Uygulama standartları, performans ve nitelik standartlarını geliştirmek amacıyla hazırlanmıştır. Nitelik standartları, iç denetim hizmetini veren kurum ve birimlerin özelliklerini ele almaktadır. Performans standartları ise iç denetim faaliyetinin performansının değerlendirilmesinde kullanılan kalite kıstaslarını kapsamaktadır (Şener, 2007: 9). Her üç standart da iç denetim faaliyetlerinde kullanılmak üzere tasarlanmıştır.

İç denetimin faaliyetinin kendinden beklenen faydayı sağlayabilmesi ve kuruma değer katması için uluslararası iç denetim standartları gözetilerek yerine getirilmesi gerekmektedir. Genel kabul görmüş bu standartlara uyulmaması halinde bunun iç denetim raporunda yazılması gerekmektedir (Aslan, 2010: 74).

3.2.4.6. Danışmanlık Hizmeti Sunma

Danışmanlık hizmeti, tavsiye niteliğinde bir hizmet olup karşı tarafın talep etmesi üzerine gerçekleştirilir. Danışmanlık hizmetinin içeriği iç denetçi ile bu hizmeti talep

eden taraf arasında yapılacak bir sözleşmeyle belirlenir. Anlaşılacağı üzere danışmanlık hizmetinde iki taraf vardır. Bunlarda biri tavsiye veren grup veya kişi yani iç denetçi, diğeri ise bu hizmeti talep eden grup veya kişi bir diğeri adıyla müşteridir (TİDE, 2017).

Danışmanlık hizmeti verilirken kurumun faaliyet ve işlem süreçlerinin disiplinli ve sistemli bir şekilde geliştirilmesine yönelik tavsiyelerde bulunmaktadır (Aslan, 2010: 74). Bu tavsiyelere danışmanlık hizmeti sonunda hazırlanan raporda yer verilmektedir.

İç denetim faaliyetini diğeri denetim faaliyetlerinden farklı kılan en temel özelliklerinden biri, danışmanlık hizmetinin bu mesleği icra eden iç denetçilerin asli görevlerinden biri olarak kabul edilmesidir. Bu görev ile kurum yöneticilerinin ihtiyaçları doğrultusunda yönetime önerilerde bulunularak destek verilmektedir. Örneğin, danışmanlık hizmeti verilirken kurumun risk yönetim süreci de değerlendirilerek olası riskler konusunda yönetime yardımcı olunmaktadır (Sarıkaya, 2008: 51).

3.2.5. İç Denetim Türleri

İç denetim türlerini, güvence hizmeti ve danışmanlık hizmeti olmak üzere iki sınıfa ayırmak mümkündür (Köroğlu ve Aktaş, 2014: 279). Bu kapsamda bir kurumun mali olan ve olmayan tüm iş ve işlemleri ile iç kontrol ve kurum tarafından kullanılan bilgi teknolojileri sistemleri de iç denetimin görev alanına girmektedir. Bu kapsam genişliği de iç denetimi diğeri denetim faaliyetlerinden farklı kılan bir özelliktir (Aslan, 2010: 77).

3.2.5.1. Danışmanlık Hizmetleri

Danışmanlık hizmetleri Türedi, Zor ve Gürbüz (2015: 5) tarafından “işletmenin yeni bir faaliyet alanına girmesi, sektör değiştirmesi veya iktisadi koşullara uyum sağlamak amacıyla yapılacak değişikliklerin, işletme risk yönetiminde meydana getireceği muhtemel etkileri ile ilgili” değerlendirmeler olarak tanımlanmaktadır. Yüksel (2011: 22)’e göre danışmanlık hizmeti, güvence hizmetinin verildiği esnada yönetim tarafından talep edilebileceği gibi yapılan bir güvence denetimi sonrasında da ortaya çıkabilir.

IIA Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarının sözlük kısmında ise danışmanlık hizmetleri “doğası ve kapsamı hizmeti talep edenle birlikte belirlenen, iç denetçilerin yönetim sorumluluğu üstlenmeksizin kurumun kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerine değer katmak ve onları iyileştirmek amacıyla gerçekleştirilen danışmanlık ve bağlantılı hizmetler” olarak tanımlanmaktadır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere danışmanlık hizmetinin içeriği ve kapsamı talep edenle birlikte belirlenmektedir. Bu da onu güvence hizmetlerinden ayıran en temel farklılıklardandır.

İç denetim tarafından bağımsız ve objektif bir şekilde sunulan danışmanlık hizmeti, kurum faaliyet ve politikalarının değerlendirilmesine ve bunun neticesinde geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasına da hizmet eder. Bu yolla yönetime kurumun risk yönetimi, yönetim ve iç kontrol süreçleri ile ilgili görüş sunulur (İşgüden, 2012: 50).

3.2.5.2. Güvence Hizmetleri

IIA Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları’nın sözlük kısmında güvence hizmetleri “Kurumun, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerine ilişkin bağımsız bir değerlendirme sunmak amacıyla kanıtların (bulguların) tarafsız bir şekilde incelenmesidir.” olarak tanımlanmaktadır

(www.tide.org.tr, UMUC, 2017). İç denetimin temel faaliyet alanlarından biri güvence faaliyetleridir. İç denetçiler kurum kültürünü anlar ve çözümlerler. Yönetişim süreçlerini değerlendirir ve bu süreçlerin güvenilirliği konusunda kurum yönetimine güvence verirler. Ayrıca bu süreçte kurum içi uygulanan iç kontroller de değerlendirilir ve riskleri asgari düzeye indirmek için yeterli olup olmadıkları konusunda da yönetime güvence verilir. İç denetim birimi yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin verimliliğinin ve etkinliğinin değerlendirilmesi konusunda kurum içi en ideal ve en iyi kaynaktır (www.tide.org.tr, 2018). İç denetim birimi tarafından sağlanan güvence hizmetleri sadece kurumun yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sistemleri için verilmektedir. Kurum tarafından yürütülen iş ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğu ve mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgili olarak da güvence hizmetleri vermektedir.

3.2.6. İç Denetimin Faydaları

Danışmanlık hizmeti ve güvence verme, iç denetim faaliyetinin temel iki ayağıdır. Her ikisinin de iyi ve etkin yapılması kurum faaliyetlerinin geliştirilmesine katkı sağladığı gibi kuruma da değer katar. İyi yürütülen bir iç denetim faaliyeti kurum içi kontrol süreçlerinin sağlıklı çalışmasına yardımcı olur. Böylelikle gelir kayıplarının, suiistimalin ve operasyonel risklerin oluşmamasını sağlayarak verimlilik artışına katkı sağlar (Doyrangöl, 2002: 2-3). O halde iyi işleyen bir iç denetim faaliyetinin faydaları aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Güredin, 2000/Güner, 2006, 423-424):

- Kurum Kayıt ve Varlıklarının Korunması
- Güvenilir Bilginin Sağlanması
- Yasalara ve Politikalara Uyumun Sağlanması
- Faaliyetlerdeki Verimliliğin Artırılması
- Hile ve Hataların Engellenmesi
- Risk Yönetiminde Etkinliğin Artırılması

3.2.6.1. Kurum Kayıt ve Varlıklarının Korunması

Fiziki bir varlığın çalınması, kaybolması veya amaç dışı kullanılması bir kurumda her zaman olası bir durumdur. Bunlardan başka istem dışı olarak da kurum varlıklarına zarar verilebilir. Benzer bir durum belgeler ve alacaklar gibi fiziki olmayan varlıklar için de söz konusudur. Oysaki iyi ve etkin işleyen bir kontrol mekanizmasının varlığı bu ve benzeri durumların yaşanmasını önler. Bu nedenle bu tür durumların yaşanmaması için etkin ve iyi işleyen bir kontrol mekanizmasına sahip olmak gerekir. Eğer bir kurumda etkin bir iç denetim sağlanabilirse kasıtlı ya da kasıtsız olarak oluşabilecek zararların oluşmamasına büyük bir katkı sağlanmış olunur (Güredin, 2000/Güner, 2006, 423-424). Bu anlamda iç denetim, kurum kayıt ve varlıklarının korunmasında oldukça etkin ve önemli bir role sahiptir.

3.2.6.2. Güvenilir Bilginin Sağlanması

Her kurum açısından bilginin güvenilirliği oldukça önemlidir. Doğru kararların alınması, faaliyetlerin etkin ve verimli yürütülmesi açısından yönetim tarafından ihtiyaç duyulan bilginin güvenilir olması gerekir. İhtiyaç duyulan bu bilginin zamanlaması da önemlidir. Yani zamanında toplanmalı ve yönetimce zamanında ulaşılabilir olması gerekir. İyi işleyen ve etkin bir iç denetime sahip olan kurumlarda yönetim tarafından istenilen bilgiler az maliyetle ve zamanında sağlanır. Aynı zamanda yönetimce ihtiyaç duyulan ve alınacak kararlarda kullanılacak bilginin, güvenilirliği de sağlanmış olur (Güredin, 2000/Güner, 2006, 423-424).

3.2.6.3. Yasalara ve Politikalara Uyumun Sağlanması

Her kurum tarafından belirlenmiş birtakım amaç ve hedefler bulunmaktadır. Kurumun faaliyet alanıyla ilgili olan bu amaç ve hedefler için yönetim tarafından politika ve prosedürler belirlenmektedir. Ayrıca kurumun uymak zorunda olduğu birtakım yasal düzenlemeler de mevcuttur. İstenilen hedeflere ulaşılabilmesi için

kurum çalışanlarının kurum içi yazılı ve/veya yazısız kurallar ile kurum politika ve prosedürlerine diğer yasal düzenlemelere uygun hareket etmesi gerekmektedir. Kurum içinde faaliyet gösteren etkin bir iç denetim, kurum içinde uyulması zorunlu kural ve politikalar ile diğer yasal düzenlemelere uygun hareket edilip edilmediğini belirlemek açısından önemlidir (Güredin, 2000/Güner, 2006, 423-424).

3.2.6.4. Faaliyetlerdeki Verimliliğin Artırılması

Her kurum faaliyetlerinde verimlilik artışını amaç edinmiştir. Bunun başarılabilmesi için de kaynakların verimli ve etkin kullanılması ve hataların azaltılması gerekmektedir. İç denetimin, alınan kontrol önlemlerine sağlamış olduğu katkı, kurum faaliyetlerindeki verimlilik artışının önemli araçlarından biri olacaktır. Güredin (2008: 176)'e göre faaliyetlerin daha verimli ve ekonomik yapılması kurumsal sürdürülebilirlik açısından gerekli bir durumdur.

İç denetim tarafından faaliyetlerdeki verimliliğin artırılması amacıyla kontrol önlemlerinin değerlendirilmesi risklerin azaltılmasına, böylelikle kurum itibarının artırılmasına ve suiistimal ve usulsüzlüklerin önlenmesine katkı sağlayacaktır. Bu anlamda iç denetim oldukça önemli araçtır (Güredin, 2008: 176).

3.2.6.5. Hile ve Hataların Engellenmesi

İç denetimin önemli taraflarından biri de önleyici rolü üstlenmesidir. Bu rolü üstlenmesindeki temel amaç, hile ve hataların neden olduğunu ortaya çıkarmak ve bir daha olmamaları için önleyici tavsiyelerde bulunmaktır. Bunu yapan veya meyleden kurum çalışanlarının iç denetimin bu rolünü bilmeleri onun önleyici olma fonksiyonunun bir sonucudur. Bu durum, çalışanların işlerini yaparken daha dikkatli olmalarını, hile ve hata yapmaktan uzak durmalarını sağlar (Yalçın, 2017).

3.2.6.6. Risk Yönetiminde Etkinliğin Artırılması

Geleneksel anlamda yapılan denetimlere bakıldığında bu denetimlerin kurumun maruz kaldığı riskleri ve bunların olası etkilerini belirlemede yetersiz olduğu görülmektedir. Bu nedenle risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi amacıyla yeni bir denetim anlayışı benimsenmiş ve risk odaklı iç denetim ön plana çıkmıştır. Risk odaklı iç denetimle risk yönetiminde etkinliğin artırılmasına katkı sağlamak amacıyla kurumun risk yönetim süreci değerlendirilmektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 83-84).

Süreç içerisinde iç denetim faaliyetinde meydana gelen değişimi gözlemlemek mümkündür. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsüne (IIA) göre iç denetim daha önce mevcut kontrollerin değerlendirildiği kontrol tabanlı yaklaşım sergilerken günümüzde risklerin değerlendirildiği risk tabanlı bir yaklaşımla güvence sağlamaktadır.

3.3. TÜRKİYE'DE İÇ DENETİMİN EKONOMİK ETKİNLİĞİ ANALİZİ

Bu başlık altında kamu mali yönetiminde zamanla önem kazanan ekonomik etkinlik kavramı ele alınarak bunun iç denetim içerisindeki yeri ve iç denetimin ekonomik etkinliğe katkısı irdelenmiştir. Bunun için hem yurtdışında hem de Türkiye'de yapılan çalışmalar incelenmiştir.

3.3.1. İç Denetim ve Ekonomik Etkinlik

İktisatçılar genel olarak ekonomik etkinliği, veri teknoloji ve kaynaklarla maksimum hasıla elde etmek olarak tanımlamaktadırlar. Bu durumda ekonomik etkinliğin hem tahsis hem de üretim boyutu bulunmaktadır. Serbest piyasa koşullarında iyi bir kaynak tahsisinin yapılmasıyla toplumsal refah artabilecektir (Kök ve Çoban,

2002:3). Çoban (2007: 24)'e göre ise sahip olunan girdinin en iyi şekilde kullanılması ise maksimum çıktıyı üretme ile sonuçlanabilecektir.

1980'li yıllarla birlikte kamu kaynaklarını kullanan kamu kurumlarının faaliyetlerinden dolayı topluma karşı sorumlu tutulmaları giderek artmıştır. Bu durum performans değerlendirmelerini daha da güçlü gündeme getirmiştir. Kamu kurumlarının performanslarının değerlendirilebilmesi, bu doğrultuda etkinlik, verimlilik ve üretkenliğin ölçülebilmesi için birtakım göstergeler kullanılmaya başlanmıştır. Kamu kaynaklarının ne kadar etkin kullanıldığı ve tahsis edilen kamu kaynaklarının üretkenliği değerlendirilerek geleceğe yönelik politikaların oluşturulmasında ve kaynakların tahsisi konusunda veriler elde edilmektedir. Yapılan değerlendirme sonuçlarından hareketle de daha verimli ve üretken bir yapı ve daha doğru bir ekonomik kaynak tahsisi yapılmaktadır (Bakırcı ve Babacan, 2010: 220,232).

İç denetim birimi israf ve gereksiz harcamaların önlenmesi yoluyla kaynakların etkin ve ekonomik kullanımına katkı sağlamaktadır (Adiloğlu, 2011: 24). İç denetim faaliyeti, kıt olan kamu kaynaklarını daha iyi kullanmaları, mevcut girdilerle daha üretken sonuçlar yani çıktılar elde edebilmeleri konusunda, kısaca ekonomik etkinliği sağlayacak bir performans için yol gösterici olmaktadır.

3.3.2. Türkiye'de İç Denetime İlişkin Çalışmalar

Özellikle 1980'li yıllardan sonra kamu yönetim anlayışında meydana gelen değişimler, küreselleşme ve bilişim teknolojisinin etkisiyle dünya ülkelerinde hissedilir hale gelmiştir. Türkiye de bu değişim dalgasına kayıtsız kalamamış ve kamu yönetim alanındaki değişim, denetim anlayışını da dönüştürmeye ve değiştirmeye başlamıştır. Bu kapsamda, kamu mali yönetim sisteminde olduğu gibi bütçeleme sistemi ve denetim yapısında önemli değişiklikler yapılmıştır.

C. Kepekçi tarafından 1982’de yayınlanan “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü” adlı çalışma, Türkiye’de iç denetim alanında yapılan ilk çalışmadır. Çalışmada kamu iktisadi teşebbüslerinde iç denetim etkinliği üzerine ampirik bir araştırma yapılmıştır (Bilge ve Kiracı, 2010: 110). Ayrıca, kurum varlıklarının her türlü yolsuzluk ve israfa karşı korunmasında kurumdaki iç kontrol sisteminin etkinliği değerlendirilmiştir (Kepekçi, 1982: 115-121). Yapılan başka bir çalışma da 2003 yılında M. Yılcı’nın Türkiye’nin 500 büyük sanayi işletmesi üzerine yaptığı “İç Denetim” adlı çalışmadır. Burada iç denetim kavramsal olarak irdelenmiş, iç kontrolle ilişkisi ele alınmış ve iç denetim standartlarına yer verilmiştir (Bilge ve Kiracı, 2010: 110). Araştırmada, iç denetim biriminin varlığının işletmedeki iç kontrol sistemi açısından sonuçları ortaya konulmaya çalışılmıştır (Yılcı, 2003: 235).

1980’li yıllarla birlikte Türkiye’nin ekonomik anlamda dışa açılması, iç denetim uygulamalarının da varlık sebebi olmuştur. Öncelikle, özel sektörde iç denetim faaliyetlerine başlanmış ve önemi giderek artmıştır (Celayir, 2011: 45). Mesleki anlamda gelişim 1995 yılında Türkiye İç Denetim Enstitüsünün (TİDE) kurulmasıyla hızlanmıştır. Söz konusu Enstitü, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) akredite edilmiş şubesi olarak faaliyet göstermektedir. Mesleki toplantılar, seminerler, çeşitli konularda verdiği eğitimler ve mesleği tanıtıcı organizasyonlar ile meslek mensupları arasındaki iletişimi ve onların mesleki gelişimlerini sağlamaktadır (TİDE, 2017). Ayrıca uluslararası iç denetçilik sertifikası (Certified Internal Auditor-CIA), uluslararası kamu denetçisi sertifikası (Certified Government Auditing Professional- CGAP) uluslararası mali hizmetler denetçisi sertifikası (Certified Financial Services Auditor-CFSA) gibi sertifikasyon programları, mesleki yayınları ve düzenlediği ulusal kongrelerle de mesleğe ve meslek mensuplarına önemli hizmetler sunmaktadır. (TİDE, 29.12.2017).

Türkiye’nin 1999’da AB’ye aday ülke olarak kabul edilmesiyle mali yönetim ile ilgili yasal düzenlemelerin AB mevzuatıyla uyumlaştırılma süreci başlamıştır.

2000'lerin başında ise Dünya Bankası ve IMF ile yapılan anlaşmalar neticesinde bu çalışmalara hız verilmiştir. Çalışmalar neticesinde iç denetim ihtiyacı ortaya çıkmış ve ilk olarak 2002 yılında Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası bünyesinde İç Denetim Genel Müdürlüğünü kurulmuştur (İDKK, 2009: 2).

2000'lerin başında AB tarafından Türkiye'deki iç mali kontrol sistemi incelenmiş ve sisteme ilişkin birtakım aksaklıklar tespit edilmiştir. Bazı yasal düzenlemelere ihtiyaç duyulduğu, şeffaflık ve mali yönetim gibi ilkeler üzerinde tam olarak durulmadığı ifade edilmiştir. AB'de standart bir model olarak kabul edilen "Kamu İç Mali Kontrol" modelinin Türkiye'de uygulanması amaçlanmıştır. Bu doğrultuda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girmiştir (İDKK, 2009: 2). Kanunda iç denetim ile ilgili düzenlemelere yer verilmiş, risk yönetimi, yönetsel ve iç kontrol süreçlerinin denetimi ele alınmıştır. Kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgili denetimin gerekliliği vurgulanmıştır. Bu denetimin iç denetçiler tarafından uluslararası standartlar gözetilerek bağımsız ve tarafsız bir şekilde yapılacağı ifade edilmiştir. (DPT, 2006: 41). Ayrıca, bununla kamu kurumlarının amaç ve hedeflerini gözeterek faaliyetlerini planlamaları ve bu planlar göz önünde bulundurularak bütçelerini yapmaları gerekmektedir. Etkin ve iyi işleyen bir risk yönetimiyle de çıkabilecek engeller iyi bir şekilde yönetilebilmelidir. Bu da kurumun risk yönetim sürecini değerlendirmek ve iyileştirilmesi ve/veya geliştirilmesi yönünde önerilerde bulunmakla görevli bir iç denetim faaliyetinin varlığını gerektirmektedir. İç denetimle risk yönetim sürecinin değerlendirilmesinin yanı sıra kurumun faaliyet sonuçları değerlendirilerek idareye makul bir güvence sunulur. (DPT, 2006: 41-42).

3.3.3. İç Denetimin Etkinliğine İlişkin Çalışmalar

İç denetimin etkinliğinin değerlendirildiği ve bu değerlendirmelere dayanılarak birtakım önerilerin geliştirildiği birçok çalışma yapılmıştır.

Udeh ve Eugene tarafından Nijerya kamu sektöründe iç denetimin etkinliğini değerlendirmek için yapılan çalışmada basit rastgele örneklem tekniği kullanılmıştır. Çalışmada üç spesifik hedef belirlenmiştir. Bunlar; iç denetim prosedürlerinin kamuya ait varlıkları korumak için etkili olup olmadığını belirlemek, bu prosedürlerin ihlali halinde ön görülen cezaların yeterli olup olmadığını tespit etmek ve mevcut cezaların gerektiğinde etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını ortaya koymaktır. Dörtlü Modifiye Likert Ölçeği kullanılarak yapılandırılmış anket ile veriler toplanmıştır. Hipotezi test etmek için ki-kare testi kullanılmıştır. Çalışma sonucunda; yeterli cezaların bulunmasına rağmen bunların etkili şekilde uygulanmadığı tespit edilmiş, bu tespitlerin yanında benzer çalışmanın daha geniş kapsamlı yapılması ve kamu kurumlarında iç denetimin etkililiğini belirleyen çalışmanın yapılması önerilmiştir (Udeh ve Eugene 2016: 44-54).

İç denetimin nasıl etkin hale getirileceği ile ilgili yapılan çalışmaların bazılarında iç denetçilerin sahip olması gereken özellikler de ele alınmıştır. Alberta (2005), Mu'azu ve Siti'de (2013) tarafından yapılan çalışmalarda iç denetçilerin, güçlü hizmet sunumu ve yönetim kabiliyetlerinin olması gerektiği ve mesleki niteliklerinin iç denetimin etkinliğini etkilediği belirlenmiştir.

Mihret ve Yismaw (2007), "İç Denetim Etkinliği: Etiyopya Kamu Sektörü Örneği" başlıklı bir çalışma yapmışlardır. Araştırmada yapılandırılmış anket, gözlem ve görüşme teknikleri veri toplama aracı olarak kullanılmıştır. Çalışma sonucunda yönetimin desteği, iç denetimin kalitesi gibi faktörlerin iç denetimin etkinliğini güçlü bir şekilde etkilediği ancak örgütsel yapı ve iç denetçinin öz niteliklerinin iç denetimin etkinliği üzerinde daha az etkiye sahip olduğu görülmüştür.

İç Denetim Enstitüsü (2010), belirlenen hedeflere ulaşılma derecesini baz alarak iç denetimin etkinliğini değerlendirmektedir. Bu değerlendirmede kaliteyi de gözletmektedir. 2012 yılında Vijayakumar ve Nagaraja tarafından yapılan çalışmada kamuda performans, gelir kaybını önleme ve kârlılık konusunda iç denetimin önemli bir rol üstlendiği sonucuna varılmıştır. Shoommuangpak ve Ussahawanitchakit

(2009) denetimin etkinliğini, kabul görmüş muhasebe ilkeleri gözetilerek mali tablolara ilişkin makul bir görüş verebilmek amacıyla uygun ve yeterli denetim kanıtı üzerinden değerlendirirken; Mizrahi ve Ness-Weisman (2007) denetimin etkinliğini, denetim sonrasında düzeltilen eksikliklerin kapsamı ve sayısı üzerinden değerlendirmektedirler.

Cohen ve Sayag tarafından 2010 yılında “İç Denetimin Etkinliği: İsrail Örgütündeki Belirleyicilerinin Ampirik Bir İncelemesi” üzerinde bir çalışma yapılmıştır. 292 kuruluşa posta yoluyla gönderilen anket çalışmasında iç denetimin geliştirilmesi ve bağımsızlığının yanı sıra iç denetimin etkinliği açısından yönetimin desteğinin oldukça önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştır. İç denetimin etkinliği ile iç denetim sistemi unsurları arasında nasıl bir ilişki olduğunu ortaya koymaya çalışan Theofanis, Drogalas ve Giovanis (2011), her iki değişken arasında pozitif bir ilişki olduğunu tespit etmişlerdir. Bu çalışmalarını 52 otele posta yoluyla gönderilen anket yöntemiyle gerçekleştirmişlerdir. Bununla birlikte daha büyük örneklem kullanılarak yapılacak bir çalışmada sonuçların farklı olabileceğini de belirtmişlerdir.

Kenya’daki kamu kurumlarında iyi yönetişimin teşvik edilmesinde iç denetimin rolü üzerine istatistiksel bir analiz yapılmıştır. Bu çalışmadaki temel amaç risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin nasıl olduğunu ve iç denetimin bunlar üzerindeki rolünü araştırmaktır. Araştırmanın bulgu ve sonuçlarına dayanılarak getirilen öneriler oldukça anlamlıdır. Bunlar; kamu kurumlarının riskleri azaltabilmek için bünyesinde iç denetimi kurması gerektiği, iç denetimin kamu kurumlarınca belirlenen hedeflere ulaşılabilmesi için etkili bir iç kontrol aracı olarak kabul edilmesi gerektiği ve yönetimin daha etkili bir hizmet sunumu için iç denetimin daha fazla katkısını tanınması gerektiğidir (Wangu, 2012).

Kamu parasının etkili ve şeffaf kullanımı ile ilgili genel bir endişe bulunmaktadır. Kamu kurumları tarafından kamu harcamaları nedeniyle her yıl yüzlerce milyar toplanmaktadır. Bu gelir ve bununla yapılan harcama ülkenin ekonomik büyümesi için uyarıcı temel bir faktördür. Toplanan gelir ve yapılan harcamalar nedeniyle

kurumların ve hükümetin hesap verebilirlikle çalışmasını sağlayacak finansal yönetim mekanizmalarına ve etkin ve şeffaf mali yönetime ihtiyaç vardır. Bu amaçla muhasebe kayıtlarının doğru ve güvenilir tutulması, işlemlerin uygun şekilde yetkilendirilmesi, uygulanması ve kaydedilmesi gerekir. Kamu harcamalarının etkin ve ekonomik kullanılmasını sağlamak amacıyla oluşturulmuş mekanizmalardan biri de iç denetimdir. Bu amaçla birçok kamu kurumunda iç denetim birimleri oluşturulmuştur (Baharud-din, Shokiyah ve Ibrahim, 2014: 126-127).

Malezya hükümeti, hükümet programlarının başarısında etkin bir finansal yönetimin önemli olduğu bilincinden hareketle Kamu Mali Yönetiminin güvenilirliğini artırmak amacıyla 9/2004 sayılı Federal Hazine sirküleri yayınlayarak birçok kamu kurumunda iç denetim birimi kurulmasını zorunlu kılmıştır. Bu genelge, iç denetim biriminin kurulmasını ve kamu sektöründe iç denetimin görev ve sorumluluklarının belirlenmesini gerekli kılmaktadır. Ayrıca genelge, kamu kurumlarında mali yönetim bütünlüğüne ve harcamalar için devlet programına bakmaya yönelik iç kontrol mekanizmasının gerekliliğine işaret etmektedir (Baharud-din, Shokiyah ve Ibrahim, 2014: 126-127)

Denetçi Amrin Buang raporunda kamu para harcamalarındaki zayıflık ve usulsüzlüklere ilişkin tespitlerinde; mali yönetim ilkelerinin ve prosedürlerin yetersiz planlanması, tedarik edilen ekipman ve yapılan iş bağlamında orijinal şartnameye uygun olmayan hizmetler, işin veya projenin gecikmesinde yaşanan gecikmeler nedeniyle maliyet aşımı, uygunsuz ödeme gibi prosedürlerin ciddi şekilde ihlal edilmesi, sağlanmayan ekipman, yapılmayan iş ve hizmetler için yapılan ödemeler, teçhizat ve malların piyasa değerinden yüksek bir maliyetle tedarik edilmiş olması gibi faktörlerin varlığını vurgulanmaktadır. Bu nedenle iç denetim biriminin rolü, mali kaynakların etkili ve verimli bir şekilde kullanılmasına dair makul düzeyde bir güvence vermek ve bu amaçla kurumdaki politika ve uygulamaları gözden geçirerek iç kontrolün varlığını belirlemektir (Buang, 2008). Yapılan araştırma, iç denetimin etkinliğine katkıda bulunan faktörlerin kamu kaynaklarının etkin şekilde yönetilmesinde kamu sektörüne yardımcı olabileceğini ortaya koymuştur. İç

denetçilerin tarafsızlığı ve bağımsızlığı, yetkinliği ve yönetimin desteği gibi faktörler iç denetimin etkinliğini etkileyen sebepler olarak sıralanmıştır (Baharud-din, Shokiyah ve Ibrahim, 2014).

Kamu ve özel sektörde iç denetimle ilgili olarak birçok araştırma yapılmıştır. Etkili ve etkin bir iç denetimin yönetim kalitesine katkıda bulunabilmesi bu alana olan ilgiyi attırmıştır (Dittenhofer, 2001).

İç denetim tarafından tespit edilen bulgular ve bulgulara yönelik geliştirilen öneriler kamu kurumlarının sorunları takip etmesi ve düzeltici eylemler alması açısından oldukça önemlidir. Mihret ve Yismaw (2007) kamu fonlarının etkin yönetiminde iç denetimin önemli bir rol üstleneceğini, bu nedenle her kamu kurumunun iç denetim fonksiyonuna sahip olması gerektiğini vurgulamaktadır.

Okafor ve Ibadin (2009) tarafından yapılan araştırmaya göre kurumsal yönetimin gelişimde iç denetim kritik bir role sahiptir. Kurumsal yönetimin ekonomik etkinlik üzerindeki olumlu etkisinin yanında piyasa istikrarına, ekonomik büyümeye ve rekabet gücüne yönelik katkısı politikacılarca bilinmektedir (Kula, 2006: 49). Ülkeler açısından iyi bir kurumsal yönetime sahip olmak; sermaye çıkışının önlenmesi, yabancı doğrudan sermayenin ülkeye gelmesi, kaynakların etkin dağılımı ve böylelikle refah düzeyinin artması anlamına gelmektedir (Aktan, 2006: 15).

Bunların yanında, kurumlardaki risk ve kontrol bilincinin yaratılmasında iç denetçilerin öncü bir rol oynadığı Saren ve De Beelde (2006) tarafından yapılan çalışmada ortaya konulmuştur.

3.3.4 Türk Kamu Yönetiminde Geleneksel Denetim Anlayışından İç Denetime Geçiş

Ülkemizde kamu yönetimi alanında karşılaşılan sorunlara çözüm getirmek amacıyla birçok çalışma yapılmıştır. Neumark Raporu (1949), Barker Raporu (1951), 1962 –

1963 yılları arasında yapılan ve kapsamlı ilk çalışma olarak kabul edilen Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi Raporu (MEHTAP), İdari Reform Danışma Kurulu Raporu - İdarenin Yeniden Düzenlenmesi İlkeler ve Öneriler (1971) ve Kamu Yönetimi Araştırması Genel Raporu (KAYA) yapılan ilk çalışmalar olarak söylenebilir (Akpınar, 2006: 124). Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü (TODAİE)'nin 1966'da düzenlediği ve geleneksel hale getirdiği Teftiş Hizmetlerinin Geliştirilmesi Semineri de kamu yönetimi alanında yapılmış önemli çalışmalarındandır. Bu seminerlerde sadece kamu yönetimine ilişkin sorunlar değil denetime yönelik sorunlar da kapsamlı bir şekilde ele alınmış ve çözümler üretilmeye çalışılmıştır (Saran, 1997: 967).

Türkiye'de Denetim Organlarının Yapısı ve İşleyişiyle İlgili İnceleme ve Araştırma (1994) ve Kamu Yönetiminde Denetim Hizmetlerinin Geliştirilmesi ve Etkinliğinin Sağlanması İçin Alınması Gereken Önlemlere İlişkin İnceleme ve Araştırma (1998) Raporları Devlet Denetleme Kurulunca hazırlanmıştır (Okur, 2007:124-125).

Ülkemiz denetim sisteminde yapılan en önemli değişiklik 2003 yılında çıkartılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'dur. Bu Kanunla, “kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla (Md. 63)” yeni bir denetim anlayışı olan iç denetim getirilmiş ve bu denetimin iç denetçilerce yapılacağı ifade edilmiştir. Böylelikle daha önce var olan teftiş kurullarının yanında yeni bir denetim fonksiyonu kamu yönetim alanında yer bulmuştur. Bu, geleneksel denetim anlayışından kurum faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden yeni bir denetim anlayışına geçişin en önemli ve köklü adımıdır.

Teftiş; kamu hukukunda, kamu görevlisinin görevini ifa ederken kanunlara uyup uymadığını, görevini yaparken herhangi bir suiistimal ve ihmalin olup olmadığını tespit etmek üzere yapılan denetim olarak tanımlanmaktadır. Bu denetim müfettişler, bununla görevlendirilmiş memurlar ve murakıplar aracılığıyla yapılmaktadır

(Taymaz, 1982:2). Kurum faaliyetlerinin soruşturma yapılarak yasalara uygunluğunun denetlenmesine teftiş denilirken; devamlılık içeren, rehberlik etme ve kurum faaliyetlerinin gelişmesine katkıda bulunma amacı taşıyan fonksiyona denetim denilmektedir. Bu durumda, denetimin teftişe nazaran daha genel bir anlam taşıdığı söylenebilir (Tortop vd., 2007: 128). Tanımlardan da görüldüğü üzere teftiş fonksiyonunda, yapılan iş ve işlemlerin yasalara veya mevzuata uygun olup olmadığının tespitine yönelik denetim anlayışı ön plana çıkmaktadır.

Ülkemiz denetim ve mali yönetim sisteminde gerçekleştirilen değişimle, denetimin rehberlik yönü öne çıkarılarak cezalandırıcı tarafı arka planda tutulmaya çalışılmıştır. Böylece Anglo-Sakson ülkelerdeki denetim anlayışına yaklaştırılarak, mevzuat ağırlıklı olmaktan ziyade ekonomi ağırlıklı bir denetim anlayışı oluşmaya başlamıştır (Kebeli, 2012: 12). 5018 sayılı Kanun ile birlikte iç denetim sisteminin oluşturulması bu yönde atılmış en köklü ve önemli adımdır. 2007 yılından itibaren kamu kurumlarında iç denetim birimleri oluşturulmaya ve iç denetçi atamaları yapılmaya başlanmıştır.

3.3.5 Kamu Sektöründe İç Denetim Uygulamaları ile İlgili Çalışmalar

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 2006 yılından itibaren tüm hükümleriyle yürürlüğe girmesiyle birlikte kamu kurumlarında iç denetim sistemi kurulmaya başlanmıştır. Bazı araştırmacılar tarafından yapılan çalışmalar ülkemizde iç denetim sisteminin hala tam olarak oturtulamadığını ve on seneyi aşkın sene zarfında birtakım sorunların devam etmekte olduğunu göstermektedir.

Güner (2009: 219) tarafından gerçekleştirilen çalışmada Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünde görev yapan iç denetçiler ile görüşülmüş ve literatürde yapılan araştırmalardan faydalanılmıştır. Yapılan çalışmada iç denetimde yaşanan güçlükler; iç denetçilerin yetkinliği, iç denetçi atamaları, kurum içi farkındalık düzeyi, üst

yönetimle ilişki ve iç denetimin Türk denetim sistemindeki yeri başlıkları altında değerlendirilebilir.

İç denetimle ilgili mevzuat düzenlemeleri yapmak ve iç denetçiler için eğitim faaliyetleri düzenlemek İDKK (İç Denetim Koordinasyon Kurulu)'nın görevleri arasında sayılmıştır. Güner (2009: 220)'in yaptığı araştırmada, İDKK'nın bu görevleri konusunda çabasını artırması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca daha etkin bir iç denetim sistemi için Kurulun bağımsız bir şekilde örgütlenmesi gerektiği ifade edilmektedir.

İç denetim faaliyetinin icra edilebilmesi için belli bir birikim, deneyim ve mesleki bilgiye sahip olunması gerektiği, ancak iç denetçi atamaları yapılırken mesleki yetkinliğin yeterince göz önünde bulundurulmadığı, bu nedenle iç denetçilerin hem teorik hem de uygulama açısından sahip oldukları bilginin yeterli düzeyde olmadığı sonucuna ulaşılmıştır (Güner, 2009: 218). Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünde görev yapan iç denetçiler tarafından etkin bir iç denetim faaliyeti için iç denetçilerin mesleki yetkinliklerinin önemli olduğu vurgulanmıştır.

2003 yılında çıkarılan 5018 sayılı Kanun ile ülkemizde iç denetim, yeni bir denetim anlayışı olarak getirilmiştir. Ancak çalışmada; geçen süre içerisinde iç denetimin işlev ve rolünün kurum çalışanlarınca yeterince bilinmemesi, üst yönetim tarafından yeterli desteğin verilmemesi ve iç denetim sonucunda hazırlanan raporların denetlenen birimler açısından yaptırımının bulunmaması dolayısıyla istenilen etkiyi göstermemesi başka sorunlar olarak ortaya konulmuştur. Bu sorunlar çalışmaya dahil edilen Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü iç denetçilerince de vurgulanmıştır (Güner, 2009: 222).

Güner (2009: 220) yaptığı araştırmada; iç denetimin yöneticilerce mevzuata uygunluk denetimi olarak algılandığı, danışmanlık yönünün farkında olunmadığı, teftişle özdeşleştirildiği ve bir teftiş faaliyeti olarak görüldüğü sonucuna ulaşılmıştır.

Ayrıca iç denetimin üst yönetim tarafından yeterince desteklenmemesinin iç denetimden beklenen faydayı olumsuz etkilediği tespit edilmiştir. Bu durum Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğündeki iç denetçiler tarafından da dile getirilmiş, bununla birlikte denetimler sonucunda yapılan önerilere istenilen düzeyde sahip çıkılmadığı da ifade edilmiştir.

Çalışmada ulaşılan önemli sonuçlardan biri de iç denetçi atamalarının kurumların üst yöneticilerince yapılmasının objektifliği ve bağımsızlığı olumsuz etkilediğinin ortaya konulmasıdır (Güner, 2009: 220).

Kurum içinde birden çok denetim biriminin varlığının, özellikle iç denetim ve teftiş fonksiyonları arasındaki görev ayırımının netleştirilmemesinin denetim uygulamalarında karışıklık ve belirsizlik yarattığı görülmektedir (Güner, 2009: 220).

İç denetim sisteminin etkinliğinin ölçülmesine yönelik bir başka araştırma 2013 yılında Gökalp tarafından yapılmıştır. Araştırmada kamu iç denetçilerine sorular yöneltilerek sorunlu alanlar tespit edilmeye çalışılmış ve öneriler geliştirilmiştir. Yapılan ankette iç denetçilere bağımsızlık, denetim prosedürleri, yetkinlik, mesleki gelişim, iş tatmini, kurum içi farkındalık, iç denetim raporlarına verilen önem, kurum içi idari yapılanma ve İDKK ile ilgili sorular sorulmuştur.

İç denetçilerin bağımsız olduğu, uygunluk ve sistem denetimi ile mali denetim hususlarında kendilerini yetkin görmelerine karşın bilgi teknolojileri ve performans denetimlerinde yetkinlik konusunda kararsız oldukları, mesleki gelişimlerinin desteklendiği, denetim prosedürlerinin yapılan denetimleri olumlu etkileyip etkilemediği, iş tatmininin olup olmadığı, iç denetime yönelik kurum içi farkındalığın bulunup bulunmadığı, iç denetim raporlarına önem verilip verilmediği konularında kararsız kaldıkları ve İDKK'nın etkili olmadığı sonuçlarına ulaşılmıştır (Gökalp, 2013: 64-84).

Gökalp (2013) ve Güner (2009) tarafından yapılan çalışmalarda benzer sonuçlara ulaşıldığı görülmektedir.

Güner tarafından gerçekleştirilen çalışmada ayrıca internet üzerinden Ekim-Aralık 2008 tarihleri arasında yayımlanan bir form kullanılmış ve bu formda açık uçlu sorular sorularak kamudaki iç denetim sistemiyle ilgili uygulamalar ve problemler ile ilgili düşünceler öğrenilmek istenilmiştir. Kamudaki 174 katılımcı düşüncelerini paylaşarak katkıda bulunmuştur. İç denetim yöneticileri ve iç denetçilerin katıldıkları araştırmada; iç denetime yönelik kurum içi farkındalığın düşük olduğu, paydaşların iç denetimin görev ve rolü ile ilgili yeterince bilgilerinin olmadığı ve iç denetimin üst yöneticilerce yeterince desteklenmediği sonuçlarına ulaşılmıştır (Güner, 2009: 209-227).

3.3.6 Türk Kamu Yönetiminde İç Denetimin Değerlendirilmesi

İç denetimin gelişme alanlarından biri performans denetimidir. Kamu sektöründeki değişim, denetim anlayışını uygunluk ve mali denetimden performans denetimine kaydırmıştır. Bu nedenle İç Denetim Koordinasyon Kurulu da bu alanda bir çalışma yapmış ve dünyada ilk olan performans denetim rehberini Nisan 2016 yılında yayınlamıştır (Kamu İç Denetim Genel Rehberi,2017: 2).

Rehberde performans denetimi “bir kamusal faaliyet, program, proje ve sürecin etkinliğini, ekonomikliğini ve verimliliğini belirlemek amacıyla yapılan icraatların ve geçirilen aşamaların sistemik ve objektif bir değerlendirmesi” olarak tanımlanmaktadır. Bu denetim türü kamu kaynaklarının yönetimi ve hesap verebilirlik açısından oldukça önemlidir (2017: 13).

Ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik performans denetiminde yaygın olarak kullanılan ve uluslararası alanda kabul görmüş üç unsurdur. Ekonomiklik unsuru gözetilerek yapılan denetimlerde; kamu kaynaklarının kullanılmasında tutumluluk ilkesinin

gözetilip gözetilmediğinin ve aynı faaliyeti sunmak için alternatiflerin kıyaslanarak tasarrufa yönelik iyileştirme seçeneklerinin tespiti amaçlanmaktadır (Kamu İç Denetim Genel Rehberi, 2017: 20-21).

Etkin bir performans denetiminin yapılabilmesi için denetim ve performans göstergeleri hakkında yeterli bilgiye sahip olmak gerekir. Aynı zamanda, idarenin performans yönetim sisteminin olgunluğu oldukça önemlidir. Çünkü denetim, kurumun olgunluk düzeyi göz önünde bulundurularak tasarlanmalıdır. İdarenin stratejik planı ve performans programları, performans göstergeleri, izleme ve raporlama ile yönetim farkındalığı ve desteği performans yönetim sisteminin olgunluğunun analizinde odaklanılan konulardır (Kamu İç Denetim Genel Rehberi,2017: 76-77). Performans denetiminin kendisinden beklenen katkıyı kuruma sunabilmesi için kurumun olgunluk düzeyinin yüksek olması oldukça önemlidir. Bunun için hedeflerin doğru ve gerçekçi tanımlanması, performans göstergelerinin ilgili, ölçülebilir, ulaşılabilir ve gerçekçi olması, düzenli bir raporlama ve izleme mekanizmasının varlığı iç denetçilerin bu alanda yapmış oldukları denetimin etkinliğini ve katkısını artıracaktır. Ancak, kamu kurumlarında yapılan performans denetim sayılarına bakıldığında bu sayının yeterli olmadığı görülmektedir.

Tablo1: Yıllar İtibariyle İç Denetim Rapor Sayıları

Yıllar	Denetim/Güvence	Danışmanlık	İnceleme	Toplam
2008	208	165	240	685
2009	773	183	319	1275
2010	1024	228	320	1572
2011	954	319	435	1708
2012	1384	Ulaşılamamıştır	Ulaşılamamıştır	
2013	748	Ulaşılamamıştır	Ulaşılamamıştır	
2014	875	283	119	1277
2015	952	399	143	1494
2016	1022	300	192	1514
2017	994	355	168	1517

Kaynak: 2008-2017 Kamu İç Denetim Genel Raporları

İç denetim faaliyeti sonucunda üç tür rapor düzenlenmektedir. Bunlar; güvence hizmeti sonucunda düzenlenen denetim raporu, danışmanlık hizmeti sonucunda düzenlenen danışmanlık raporu ve usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi amacıyla hazırlanan inceleme raporudur. Tablo 1’de 2008-2017 yılları arasında üretilmiş iç denetim rapor sayıları yer almaktadır. 2012 ve 2013 yıllarda yapılan danışmanlık ve inceleme rapor sayılarına ulaşamamıştır. 2008-2017 yılları arasında (2012 ve 2013 hariç) denetim rapor sayısının danışmanlık ve inceleme raporlarından daha fazla olduğu görülmektedir. Yapılan denetimler içerisinde kaçının sistem denetimi, kaçının uygunluk denetimi, kaçının mali denetim, kaçının bilgi teknolojileri denetimi ve kaçının performans denetimi olduğu bilgisine ulaşamamıştır.

2008-2017 yılları arasındaki Kamu İç Denetim Genel Raporlarında yer alan denetim konularına bakılmış, 2016 yılında BT Yönetişim Faaliyetleri konulu 1 tane bilgi teknolojileri denetiminin gerçekleştirildiği, bunun dışında performans ve bilgi teknolojileri denetimlerinin 2017 yılında yapıldığı ve yapılan denetimler içerisinde sayıca oldukça az olduğu görülmüştür.

2017 Kamu İç Denetim Genel Raporu’nda yer alan denetim konularından hareketle 2017 yılında yapılan bilgi teknolojileri (BT) denetim konuları ve sayısı elde edilmiştir.

Tablo 2: İdareler Tarafından 2017 Yılında Yapılan Bilgi Teknolojileri (BT) Denetimleri

Denetim Yapan İdare	Denetim Türü	Denetim Konusu
Orman ve Su İşleri Bakanlığı	Bilgi Teknolojileri (BT) Denetimi	Güvenlik Hizmetleri Yönetimi Süreci (BT Denetimi)
Sakarya Üniversitesi	Bilgi Teknolojileri (BT) Denetimi	Bilişim ve Bilgi Teknolojileri Süreçleri, BT Denetimi ve Sistem Denetim
Şişli Belediyesi	Bilgi Teknolojileri (BT) Denetimi	BT Kurum Seviyesi Kontrolleri ve Yönetişim Süreçleri’ne ilişkin işlemlerin bilgi teknolojileri (BT) denetimi

Kaynak: 2017 Kamu İç Denetim Genel Raporu

Bilgi teknolojileri ve iletişim alanındaki gelişmeler kamu sektörünü her geçen gün daha fazla etkilemektedir. Kamu kurumları bu alanlardaki gelişmelerin etkisiyle bir değişim sürecinden geçmektedir. Bilgi teknolojileri kamu tarafından yapılan iş ve işlemlerde giderek çok daha fazla kullanılmaktadır. Bu durum, hizmetlerin daha hızlı ve etkin bir şekilde verilmesine imkân vermeye birlikte, elektronik ortama alınan bilgilerin maruz kalabileceği riskleri de beraberinde getirmiştir. Bu nedenle, bilgi teknolojileri alanında yürütülecek denetim faaliyetlerinin önemi giderek artmaktadır. Bilgi güvenliği, BT ve iş sürekliliği, BT varlık yönetimi, mobil bilişim ve bulut bilişim gibi kamu kurumları için yüksek risk taşıyan konular BT denetimlerini daha da önemli hale getirmiştir (Kamu Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi, 2014: 7). Ancak, 2017 yılı içerisinde yapılan 994 denetim içerisinde sadece 3 tanesinin bilgi teknolojileri (BT) denetimi olarak gerçekleştirildiği görülmektedir.

2017 Kamu İç Denetim Genel Raporu'nda yer alan denetim konularından hareketle 2017 yılı içerisinde yapılan performans denetim konularına ulaşılmış ve bunlara aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 3: İdareler Tarafından 2017 Yılında Yapılan Performans Denetimleri

Denetim Yapan İdare	Denetim Türü	Denetim Konusu
Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı	Performans Denetimi	PGD Faaliyetlerinin Performans Denetimi
Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı	Performans Denetimi	Çalışma Genel Müdürlüğü Performans Denetimi
Orman ve Su İşleri Bakanlığı	Performans Denetimi	Milli Parklar Performans Denetimi
Devlet ve Su İşleri Genel Müdürlüğü	Performans Denetimi	Trakya Gelişim Projesi Performans Denetimi

Kaynak: 2017 Kamu İç Denetim Genel Raporu

2015 yılında performans denetimine yönelik pilot çalışma Ankara Üniversitesi'nde yapılmıştır (2015 Kamu İç Denetim Genel Raporu). 2017 yılında ise 178 idarenin 2017 yılında yapmış olduğu denetim sayısı 994 olup bunun sadece 4 tanesi performans denetimi olarak gerçekleştirilmiştir (2017 Kamu İç Denetim Genel Raporu). Bu denetim türünün kendinden beklenen faydayı ortaya koyup koymadığının belirlenebilmesi için daha fazla sayıda veriye ihtiyaç duyulduğundan iç denetim programlarında performans denetimlerine yer verilmeli ve sayıca artırılmalıdır.

Performans denetiminin temel unsurlarından biri olan verimlilik, kısaca girdi ve çıktı arasındaki ilişki olarak ifade edilebilir. Yani girdi ve çıktının bir arada analiz edilmesidir. Bu analiz, elde edilen çıktı için en optimal girdi miktarının kullanılıp kullanılmadığı sorusunun da yanıtını verecektir. Dolayısıyla “verimlilik” unsuru, kamuda “ekonomik etkinliğin” değerlendirilmesinde performans denetiminin diğer bir unsuru olan “ekonomiklik” ile birlikte oldukça önemli bir araçtır. Ulaşılmak istenen hedeflerin ne denli ulaşılabilir ve ölçülebilir olduğunun tespit edilmesinin yanı sıra kamu kaynağının etkin olarak kullanılıp kullanılmadığının ortaya konulması açısından da faydalı olacaktır. Bu nedenle iç denetim birimleri tarafından yapılan veya yapılacak olan performans denetimlerinin sonuçları oldukça önemlidir. Elde edilen sonuçların analiz edilmesi idareye hedeflerini ve bu hedefleri gerçekleştirmek için kullandığı kaynakları tekrar gözden geçirme fırsatı verir.

Tablo 4: Boş İç Denetçi Kadrosunun Toplam İç Denetçi Kadrosuna Oranı ve Dağılımı

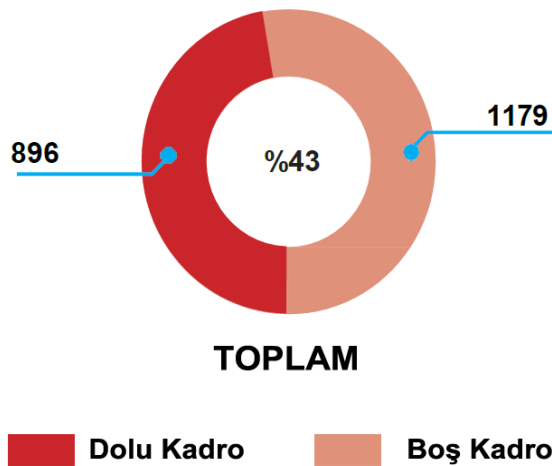
Yıl	Tahsis Edilen İç Denetçi Kadro Sayısı	Atama Yapılmayan İç Denetçi Kadro Sayısı	Boş Kadroların Toplam Kadroya Oranı
2008	1369	580	0,42
2009	1369	601	0,44

2010	1369	595	0,43
2011	1371	641	0,47
2012	2077	1310	0,63
2013	2093	1210	0,58
2014	2072	1106	0,53
2015	2075	1115	0,54
2016	2075	1169	0,56
2017	2075	1179	0,57

Kaynak: 2017 Kamu İç Denetim Genel Raporu

Tablo 4'e bakıldığında 2008 yılında tahsis edilen iç denetçi kadro sayısının 1369 olduğu, bunun 789'una atama yapıldığı, boş kadroların toplam kadroya oranının ise %42 olduğu, bu oranın yıllar içerisinde %42'inin üzerinde seyrettiği ve 2017 yılında %57'ye ulaştığı görülmektedir.

Grafik - 1: Dolu Kadronun Toplam Kadroya Oranı ve Dağılımı



Kaynak: 2017 Kamu İç Denetim Genel Raporu

Etkin bir iç denetim faaliyeti, iç denetçi sayısı ve niteliği ile bağlantılıdır. 2017 Kamu İç Denetim Genel Raporuna bakıldığında (Tablo 4) tahsis edilen 2075 iç denetçi kadrosun 896 tanesine atama yapıldığı, 1179 tanesinin boş olduğu görülmektedir. Grafik – 1’de de görüleceği üzere dolu kadroların toplam kadro içerisindeki oranı %43’tür.

Tablo 5: 2008-2017 Yılları İtibariyle Kadro İhdas Edilen ve İç Denetçi Ataması Yapan Kurum Sayıları

		Atama Yapmayan Kurum Sayısı	Atama Yapan Kurum Sayısı	Toplam Kurum Sayısı
2008	Genel Bütçe	7	27	34
	Özel Bütçe	3	65	68
	Sosyal Güvenlik Kurumları	0	2	2
	Mahalli İdareler	43	114	157
	TOPLAM	53	208	261
2009	Genel Bütçe	7	27	34
	Özel Bütçe	3	65	68
	Sosyal Güvenlik Kurumları	0	2	2
	Mahalli İdareler	44	113	157
	TOPLAM	54	207	261
2010	Genel Bütçe	5	29	34
	Özel Bütçe	3	65	68
	Sosyal Güvenlik Kurumları	0	2	2
	Mahalli İdareler	43	114	157
	TOPLAM	51	210	261
2011	Genel Bütçe	5	29	34
	Özel Bütçe	3	68	71

	Sosyal Güvenlik Kurumları	0	2	2
	Mahalli İdareler	49	108	157
	TOPLAM	57	207	264
2012	Genel Bütçe	14	30	44
	Özel Bütçe	67	69	136
	Sosyal Güvenlik Kurumları	-	2	2
	Mahalli İdareler	113	107	220
	TOPLAM	194	208	402
2013	Genel Bütçe	12	32	44
	Özel Bütçe	46	89	135
	Sosyal Güvenlik Kurumları	-	2	2
	Mahalli İdareler	98	110	208
	TOPLAM	156	233	389
2014	Genel Bütçe	11	34	45
	Özel Bütçe	31	105	136
	Sosyal Güvenlik Kurumları	-	2	2
	Mahalli İdareler	89	111	200
	TOPLAM	131	252	383
2015	Genel Bütçe	12	33	45
	Özel Bütçe	28	108	136
	Sosyal Güvenlik Kurumları	-	2	2
	Mahalli İdareler	90	110	200
	TOPLAM	130	253	383
2016	Genel Bütçe	12	33	45
	Özel Bütçe	27	109	136
	Sosyal Güvenlik Kurumları	-	2	2

	Mahalli İdareler	89	111	200
	TOPLAM	128	255	383
2017	Genel Bütçe	13	32	45
	Özel Bütçe	25	111	136
	Sosyal Güvenlik Kurumları	-	2	2
	Mahalli İdareler	89	111	200
	TOPLAM	127	256	383

Kaynak: 2008-2017 Kamu İç Denetim Genel Raporları

Tablo 5'ten iç denetçi kadrosu verilen kurum sayısının 2008, 2009, 2010 yıllarında 261 ve 2011 yılında 263 olduğu görülmektedir. Bu sayı, 2012 yılında artırılmış ve iç denetçi kadrosu verilen kurum sayısı 402'ye ulaşmıştır. 2017 yılına gelindiğinde toplam 383 kamu kurumundan 127 tanesinin iç denetçi ataması yapmadığı görülmektedir. 2017 yılı itibariyle iç denetçi kadrosu verilen kurumlardan %67'sinin atama yaptığı, ancak %33'ünün ise yapmadığı söylenebilir.

Kamu kurumları tarafından gerçekleştirilen iş ve işlemlerin iç denetim bakış açısı ile değerlendirilmesi, kuruma daha fazla değer katılması ve faaliyetlerin geliştirilmesine daha çok katkı sağlanabilmesi için boş olan iç denetçi kadrolarına nitelikli atamaların yapılması gerekmektedir.

Tablo 6: Fiilen Çalışmakta Olan İç Denetçiler Uluslararası Sertifikaları

Yıl	CGAP	CCSA	CIA	CISA
2014	212	2	5	-
2015	183	5	5	
2016	184	7	5	1
2017	211	15	9	5

Kaynak: 2017 Kamu İç Denetim Genel Raporu

Tablo 6’da yer alan sertifika programları Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından geliştirilmiştir. Uluslararası geçerliliği olan sertifikaların açılımları aşağıda yer almaktadır.

- CGAP (Certified Government Auditing Professional) - Sertifikalı Kamu Denetçisi,
- CCSA (Certification In Control Self-Assessment) - Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanlığı Sertifikası,
- CIA (Certified Internal Auditor) - Sertifikalı İç Denetçi,
- CISA (Certified Information Systems Auditor) - Sertifikalı Bilgi Sistemleri Denetçisi

Yukarıda belirtilen sertifikalar dışında uluslararası geçerliliği olan diğer iki sertifika da CFSA (Certified Financial Services Auditor) - Sertifikalı Mali Hizmetler Denetçisi ve CRMA (Certification In Risk Management Assurance) Risk Yönetimi Güvencesi Sertifikasıdır.

2017 yılı için kamu iç denetçilerinin %23,5’nin CGAP, %1,67’sinin CCSA, %1’inin CIA ve %0,5’inin CISA sertifikasına sahip olduğu görülmektedir¹. CFSA ve CRMA sertifikalarına sahip iç denetçi ise bulunmamaktadır.

Teknolojinin çok hızlı gelişmesi ve hayatın her alanına nüfuz etmesi sonucu kamudaki iş ve işlemlerde de bilgi sistemlerinin kullanılma oranı her geçen gün giderek artmaktadır. Bu değişimle birlikte bilgisayar destekli denetim tekniklerinin kullanılması ve bilgi sistemleri denetimi giderek daha fazla anlam kazanmaktadır. Bu nedenle, iç denetçilerin bu alandaki bilgi ve becerilerini geliştirmeleri ve bu alanda yetkinlik kazanmaları kaçınılmaz bir ihtiyaçtır. 2017 yılı baz alındığında CISA (Certified Information Systems Auditor) sertifikasına sahip iç denetçi sayısının

¹ 2017 yılında Hazine Müsteşarlığı tarafından “İç Denetim Birimlerinin Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi için Teknik Yardım Projesi” kapsamında kamu iç denetçileri için CIA sertifika programı düzenlenmiştir. Programı başarı ile tamamlayan iç denetçiler olmakla beraber sınav sürecini hala tamamlamayan iç denetçiler de bulunmaktadır. Eğitim ve sınav maliyetinin karşılandığı bu proje aracılığıyla CIA sertifikasına sahip iç denetçi sayısında artış olmuştur.

oldukça az olduğu gör÷lmektedir. 896 kamu iç denetçisinden yalnızca 5 tanesi CISA sertifikasına sahiptir. İç denetim birimlerinin etkinliğinin artırılmasına katkı sağlaması için iç denetçilerin mesleki gelişimlerine katkıda bulunacak, mesleki bilgi ve becerilerin artmasını sağlayacak sertifika programlarının düzenlenmesi ve bu sertifikaları edindirme imkânlarının sağlanması gerekmektedir.

SONUÇ

1970’li yıllar ve sonrasında dünyada birçok alanda değişimler yaşanmıştır. Küreselleşmenin de etkisiyle teknoloji alanında yaşanan gelişmeler, ülkelerin bu değişimlerden etkilenmesini hızlandırmış ve büyük oranda artırmıştır. Bu alanlardan biri de kamu yönetimidir. Klasik ya da geleneksel kamu yönetiminin yerini yeni kamu yönetimi anlayışı almaya başlamıştır. Yeni kamu yönetimi ile birlikte kamusal alanda birtakım değişimler kaçınılmaz olmuştur. Dikey yapılanma modelinin ve katı bir hiyerarşinin hakim olduğu kapalı örgütlenmenin yerini yatay yapılanma modelinin baz alındığı, hesap verebilir, şeffaf, kararların daha hızlı alındığı ve etkin bir denetim fonksiyonunun var olduğu yeni bir yapı oluşturma çabaları almaya başlamıştır.

Yaşanan ekonomik krizler, israf ve kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmaması kamuda reform niteliğinde diyebileceğimiz değişim ve dönüşümlerin ana nedenleri arasındadır. Yasal düzenlemelerin yanında kamuda daha önce zikredilmeyen kavramlar da literatürde yerini almış ve yeni kamu yönetimi anlayışının odağına yerleşmiştir. Şeffaflık, hesap verebilirlik, etkililik, verimlilik, etkinlik, ekonomiklik, performans gibi kavramlar bunlar arasındadır. Kamu tarafından gerçekleştirilen mal ve hizmet üretiminde “ekonomik etkinlik” dikkat edilen hususlar arasında yer almıştır. Kaliteli mal ve hizmet sunmanın yanında eldeki kaynaklarla maksimum hasılayı elde etmek temel amaçlar arasında sayılmıştır.

Kamu yönetiminde yaşanan bu gelişmeler ve yeniden yapılanma girişimleri, denetimde değişim ve yenilenme ihtiyacını beraberinde getirmiştir. Yeni kamu yönetimi olarak adlandırılan anlayışın, denetim fonksiyonunu önemli düzeyde etkilediği söylenebilir. Yeni denetim anlayışında eskiye kıyasla problemlere yönelik daha etkin ve ekonomik çözümler üretilmeye çalışılmaktadır. Cezalandırıcı bir anlayıştan ziyade yol gösteren ve rehberlik eden bir anlayış ön plana çıkmaktadır. Bu bağlamda iç denetim, güvence hizmetinin yanında rehberlik boyutuyla da önemli bir yer edinmiştir. Özellikle, iç denetim literatüründe oldukça önemli olan ve yasal

düzenlemelerde de yer verilen “etkinlik” ve “ekonomiklik” kavramlarının, kamu kaynaklarının kullanımındaki önemi büyüktür. Etkin ve etkili bir iç denetim, kamu kaynaklarının daha etkin ve ekonomik kullanılmasına katkı sağlayacaktır. Bu nedenle, iç denetimin etkinliğine yönelik yapılan çalışmalar dikkate değerdir. İç denetimin etkinliğine katkıda bulunan faktörlerin, kamu kaynaklarının etkin şekilde yönetilmesinde kamu sektörüne yardımcı olabileceği çalışmalarla ortaya koyulmuştur. Bu noktada kamu yönetim anlayışındaki değişimin ve bunun sonucunda denetimdeki yenilenmenin en temel sebeplerinden birinin kamuda yaşanan israf ve kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılmaması olduğu hatırlanmalıdır. Kamu kaynaklarının doğru ve ekonomik kullanımı ve bu kaynaklarla en iyi şekilde mal ve hizmet üretilmesi iç denetimin değerlendirmesine tabi alanlardır. Bu alanda “etkin” bir iç denetimin kuruma sağlayacağı fayda ve katma değer çok daha fazla olacaktır.

İç denetimin nasıl etkin hale getirileceği ve etkinliğinin nasıl ölçüleceği ile ilgili birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalardan bazılarında Türkiye’de İç Denetimin Ekonomik Etkinliği Analizi başlığı altında yer verilmiştir. Yönetimin desteği, iç denetimin kalitesi, iç denetimin bağımsızlığı, iç denetçilerin tarafsızlığı ve mesleki nitelikleri birçok çalışmanın ortak konusu olmuştur.

İç denetimin, üst yönetimin desteğini alması yeni denetim anlayışının kendisinden beklenenleri ortaya koyması bakımından oldukça önemlidir. Bu nedenle, iç denetimin faydalı olması ve iç denetim faaliyeti sonucunda tespit edilen bulgulara yönelik kurumların düzeltici eylemler alması açısından üst yönetimce gereken destek verilmelidir.

Ülkemiz kamu denetim sistemindeki bu değişim ve yapılanma beraberinde bazı sorunları da getirmiştir. İç denetçilik kadrolarına atamaların yapıldığı ilk yıllarda teftiş kurullarında denetim yapan denetim elemanları ile iç denetçiler arasındaki maaş farkı, iç denetimin teftiş fonksiyonlarına alternatif olarak getirildiği algısı, her

iki denetim fonksiyonun görev ve yetkilerinin net olmaması ve bu nedenle denetimlerde yaşanan sorunlar iç denetim sistemini olumsuz etkilemiştir.

Ülkemizde kamu kurumlarında teftiş kurulu, iç denetim başkanlığı ve kontrolörler kurulu olmak üzere üç farklı denetim birimi bulunmaktadır. Kurum içinde üç farklı denetim biriminin varlığı karışıklığa, belirsizliğe ve zaman zaman çatışmalara neden olabilmektedir. Diğer taraftan, her ne kadar son yıllarda teftiş kurullarının rehberlik görevi öne çıkarılmaya ve vurgulanmaya çalışılsa da bu kurulların kamu çalışanları üzerindeki hata arama ve cezalandırıcı algısı devam etmektedir.

Kamuda etkin bir denetim sisteminin varlığı için özellikle teftiş kurulları ile iç denetim birimleri arasındaki görev ve yetkinin net bir şekilde tanımlanması gerekmektedir. Bu sadece iç denetim fonksiyonun etkinliği artırmayacak aynı zamanda teftiş kurullarının etkinliğine de katkıda bulunacaktır. Ülkemiz kamu yönetimi denetim sistemi ile ilgili yapılacak bir düzenleme ve/veya yapısal değişimde iç denetim ve teftiş birlikte düşünülmelidir.

Ülkemizdeki iç denetim sisteminin sorunlarının tespiti yönelik çalışmalar çoğunlukla aynı sonucu vermektedir. Her ne kadar iç denetimin kurum içi farkındalığının ve bilinirliğinin artmış olduğu, uluslararası iç denetim sertifikalarına sahip iç denetçilerin sayıca arttığı söylenebilirse de bu olması gereken düzeyin altındadır. İç denetim raporlarına verilen önemin ve üst yönetilerce verilmesi gereken desteğin yeterli düzeyde olmadığı, ayrıca teftiş kurulları ile iç denetim fonksiyonları arasındaki görev ve yetki dair belirsizliğin günümüzde de geçerliliğini koruduğu söylenebilir.

Buang tarafından 2008 yılında yapılan ve etkin bir iç denetimin kamudaki ekonomik etkinlik üzerindeki olumlu etkisini ortaya koyan araştırma oldukça anlamlı bir çalışmadır. Kaynakların verimli, ekonomik ve etkili bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını değerlendirme görevi bulunan iç denetimin, beklenen faydayı

sağlayabilmesi için etkin bir iç denetim sisteminin oluşturulması gerekir. Kuruma daha fazla değer katılması ve faaliyetlerin geliştirilmesine daha çok katkı sağlanabilmesi için boş olan iç denetçi kadrolarına nitelikli atamaların yapılması gerekmektedir. Bununla birlikte, iç denetim birimlerinin etkinliğinin artırılmasına katkı sağlaması için iç denetçilerin mesleki gelişimlerine katkıda bulunacak, mesleki bilgi ve becerilerinin dolayısıyla yetkinliklerinin artmasını sağlayacak sertifika edindirme ve benzeri eğitim imkânlarının artırılması gerekmektedir.

İç denetim faaliyetinin temel amacı kuruma değer katmak ve kurumun faaliyetlerini geliştirilmesidir. İç denetçiler tarafından yapılan gerek denetim gerek danışmanlık hizmetleri bu temel amaçlar gözetilerek gerçekleştirilmektedir. Bu amaçlara ulaşılabilmesi, denetimler neticesinde geliştirilen önerilerin denetlenen birimlerce yerine getirilmesiyle bağlantılıdır. Geliştirilen önerilerin denetlenen birimlerce yapılacak eylem planları dahilinde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin takibi iç denetim faaliyetleri arasında yer almaktadır. Denetimlerin kendinden beklenen katkıyı sunabilmesi için denetimler sonrası yapılan izleme faaliyeti oldukça önemlidir. Bu nedenle, etkin bir izleme sisteminin oluşturulması ve etkili bir izlemenin yapılması için yeterli denetim kaynağının ayrılması gerekmektedir.

Performans denetiminin temel unsurlarından olan “verimlilik” unsuru, kamuda “ekonomik etkinliğin” değerlendirilmesinde performans denetiminin diğer bir unsuru olan “ekonomiklik” ile birlikte oldukça önemli bir araçtır. 2008-2017 yılları arasında yayınlanan Kamu İç Denetim Genel Raporlarına bakıldığında, performans denetiminin 2017 yılında gerçekleştirildiği bunun da 994 iç denetim faaliyeti içerisinde sadece 4 tane olduğu görülmektedir. Performans denetimleri ile kuruma katkı sağlanabilmesi için iç denetim programlarında performans denetimlerine daha fazla yer verilmeli ve sayıca artırılmalıdır.

Küreselleşmenin de etkisiyle teknoloji ve iletişim alanındaki gelişmeler bilgi teknolojilerinin kamu tarafından yapılan iş ve işlemlerde giderek çok daha fazla kullanılmasını gerektirmektedir. Bu nedenle, bilgi teknolojileri alanında yürütülecek

denetim faaliyetlerinin önemi giderek artmaktadır. Ancak, iç denetim birimleri tarafından 2016 yılında 1022 denetim içerisinde 1, 2017 yılında ise 994 denetim içerisinde 3 olmak üzere sadece 4 tane BT denetimi yapıldığı görülmektedir. İDKK ve iç denetim birimleri tarafından iç denetçilerin BT alanındaki mesleki bilgi ve becerilerin artmasını sağlayacak imkânlar sunulmalı ve iç denetim programlarında BT denetimlerine çok daha fazla yer verilmelidir.

Etkin bir iç denetim, kamu tarafından sunulan mal ve hizmet üretiminde “ekonomik etkinlik” amacına katkıda bulunacak, kamu kaynaklarının etkin ve ekonomik şekilde yönetilmesinde kamu sektörüne yardımcı olacaktır. Dolayısıyla, iç denetimin etkinliğinin ölçülmesine yönelik kantitatif çalışmaların ülkemizde de yapılması ve daha etkin olması için neler yapılabileceğinin ortaya konulması mesleğin gelişimine önemli düzeyde katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Acar, İ. A., Çiçek, H. (2005). Denetimin Kamuyu Tökezletmesi: Kamu Mali Yönetimi Kontrol Yasası ve Denetim. *20. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 367.
- Active Academy, Sürdürülebilir Kurumsal Yönetimin Şartı "Etkinlik", *Activeline Dergisi*, Aralık, No.2.
- Adiloğlu, B. (2011). *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*, İstanbul: Türkmen Kitapevi Yayın No: 383.
- Akdoğan, A. (2004). Uygulama Açısından Türkiye’de Kamu Yönetimi Reformu. *Amme İdaresi Dergisi*, 37(4).
- Akalın, G. (1986). *Kamu Ekonomisi*. Ankara: 2.B. Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Ak, M. (2003). Cumhuriyetin 80. Yılında Türk Denetim Sistemi ve Sorunları. *Hazine Dergisi*, Cumhuriyetin 80. Yılı Özel Sayısı, 124-159.
- Akçakaya M., Yücel N. (2007). Değişim Mühendisliği ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanabilirliği. *Sayıştay Dergisi*, 66-67.
- Akpınar, E. (2006). Kamu Yönetiminde Denetim Olgusu ve Türkiye’de Kamu Yönetiminin Denetlenmesi. Isparta: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Aksoy, Ş. (1995). *Yeni Sağ ve Yeni Kamu Yönetimi, Kamu Yönetimi Disiplini Sempozyumu Bildirileri*. Ankara: TODAİE Yay, 159-173.
- Aktan, C. C., (2006). *Kurumsal Şirket Yönetimi*, Ankara: SPK Yayınları.
- Aktel, M. (2003). *Küreselleşme ve Türk Kamu Yönetimi*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Akyel, K., Köse H. Ö. (2010). Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği. *Türk İdare Dergisi*, 466.
- Akyürek, B. (2006). *Bankacılık Sektöründe Risk Odaklı İç Denetim Sistemi*. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara.
- Al, H. (2002). *Bilgi Toplumu ve Kamu Yönetiminde Paradigma Değişimi*. Bilim Adamı Yayınları.
- Al, H. (2007). *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Türk Kamu Yönetiminde*

Yeni Denetim Yaklaşımları, Kamu Yönetimi Yazıları, Ed.: B. Yılmaz ve M. Eken ve M. L. Şen, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 21.

Alberta, A.G. (2005). Examination of internal audit departments. Internal Audit Report. http://www.oaq.ab.ca/files.oaq/Examination_IAD.pdf, adresinden alındı.

Alptürk, E. (2008). *Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Alt, J. E., Lassen, D. D. (2006). Fiscal Transparency, Political Parties and Debt In OECD Countries. *European Economic Review*, 50, 1403-1439.

Altuğ, F. (2000). *Mali Denetim*, Bursa: Ezgi Kitabevi.

Anıl, H. (1982). Kamu Maliyesi ve Kaynak Kullanımında Etkinlik (Niteliksel Bir Yaklaşım). *AİTİA*, Ankara: Maliye Fakültesi Yayını, No: 205/5.

Arcagök, M. S.; Erüz E. (2006). *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*. Hesap Uzmanları Derneği.

Arens A. ve Loebbec K. (1999). *Auditing: An Integrated Approach*, 8. Basım

Arens A., Elder r. J., Beasley M. S. (2006). *Auditing and Assurance Services, an Integrated Approach*. New Jersey: Pearson Education, 11.

Arın, T., (1999). *Parlamente Bütçe Denetiminin Plan ve Bütçe Komisyonu Yapı ve İşlevleri Üzerine Uluslararası Karşılaştırma*. İstanbul: TESEV.

Arın, T., Kesmez, N., Gören İ. (2000), *Devlet Reformu- Parlamento ve Sayıştay Denetimi*, İstanbul: Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı Yayınları 16.

Arslan, A. (2002). Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim. *Maliye Dergisi*, 140.

Arslan M. (2004). Orta Vadeli Harcama Sistemi (Çok Yıllık Bütçeleme) ve Türkiye’de Uygulanabilirliği. *Sayıştay Dergisi*, 54.

Arslan, N. T. (2010). Klasik - Neo Klasik Dönüşüm Süreci: “Yeni Kamu Yönetimi. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 11(2).

Aslan, B. (2010). *Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim*. *Sayıştay Dergisi*, 77, 63-86).

Aslan, B. (2010). *Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim*. *Sayıştay Dergisi*, 77,

- 63-86).
- Association of Certified Fraud Examiners ACFE (2010). *Report To The Nations Occupational Fraud and Abuse*, Global Fraud Survey.
- Ateş, H., (2008). *Post bürokratik Kamu Yönetimi. Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 83-107.
- Azhykulova, A. (2015). Efficient and Effective Public Spending for Sustainable Economic Growth. *International Conference On Eurasian Economies*, Session 4A: Growth and Development.
- Baharud-din, Z., Shokiyah A., Ibrahim M. S., (2014). *Factors that Contribute to the Effectiveness of Internal Audit in Public Sector*. DOI: 10.7763/IPEDR. 2014. V70. 24.
- Bakırcı F. ve Babacan A. (2010). İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültelerinde Ekonomik Etkinlik. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 24(2).
- Bakır, C. (2012). Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması. *Amme İdaresi Dergisi*, 45(2), 81-102.
- Balkanlı, A. O. (2002). Küresel Ekonominin Belirleyici Faktörleri Üzerine. *Amme İdaresi Dergisi*, 11(1), 13-26.
- Bayar, D. (2008.) Mali Denetim Nedir? *Maliye Dergisi*, 155, 1-10.
- Бебер, М. (1976). Social Change in The Global World. First International *Scientific Conference September 11-13, 2014 Приврета и Друштво. Београд: Прогрета*.
- Bilge S., Kiracı M. (2010). *Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Bilgiç, V. (2003). *Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı*. (Edt.) Asım Balcı, Ahmet Nohutçu, Namık Kemal Öztürk ve Bayar Coşkun, *Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar*, Ankara: Seçkin Yayınları.
- Bilgin, M. H. (2006). Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma Tartışmaları. Perşembe Konferansları 20, 27-67, www.rekabet.gov.tr/File/?path...pdf adresinden alındı.
- Bilgin, K. U. (2004). *Kamu Performans Yönetimi*. Ankara: TODAİE Yayın No: 323
- Boadway, R. W. (1979). *Public Sector Economics*. Cambridge: Winthrop Publisher, Inc.

- Breul, J. D. (2006). How “The Government Performance and Result Act” Borrowed From the Experience of OECD Countries. *International Public Management Review*, V.7, I.2.
- Brown, C. V, Jackson, P, (2008). *Public Sector Economics*. Oxford: Martin Robertson,
- Buang, A. (2008). Dealing with public sector fraud: enhancing integrity and transparency in government financial management. *Conference Paper*.
- Butt, C., Palmer, T. (1985). *Value for Money; Cases and Concepts*. New York: John Wiley and Sons.
- Caiden, G. E. (1988). Devlet Denetiminin Yeni Yönleri, Devlet Denetimi. [Aktaran: Akyel, R., Köse, H. Ö. (2010). Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği. *Türk İdare Dergisi*, 466].
- Canpolat, H., Cangir M. (2010). Değişen Dünyada Kamu Yönetiminin Geleceği ve Türkiye'nin Reform Gündemi: Devletin Daha Fazla Demokratikleşmesi. *Türk İdare Dergisi*, 466.
- Celayir, D. (2011). *İç Denetimde Riskin Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ceylan, F. B. (2010) “Mali Denetim,” *Dış Denetim*, 112-115, <http://www.sayder.org.tr/e-dergi-mali-denetim-1-14.pdf> adresinden alındı.
- Cohen, A., Sayag, G. (2010). The effectiveness of internal auditing: An empirical examination of its determinants in Israeli Organisations. *Australian Accounting Review*, 54(20), 296 -307.
- Çelebi, K. (1995). Cumhuriyet Dönemi Anayasalarında Ekonomik ve Sosyal Devlet Anlayışı. *Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. 1, 63- 64.
- Çelik, N., Bedük, A. (2013). Vekâlet Teorisi Yaklaşımı ile İşlem Maliyeti Arasındaki İlişki, *Sakarya İktisat Dergisi*, 1, 43-67.
- Çevik, H. (2004). *Türkiye'de Kamu Yönetimi Sorunları*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Çoban, A. R. (2003). *Kamu Tercih Teorisi, Çağdaş Kamu Yönetimi*. (Edt: Muhittin Acar, Hüseyin Özgür). Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Çoban, O. (2007). Türk Otomotiv Sanayiinde Endüstriyel Verimlilik ve Etkinlik. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 29.

- Dayar, H., Esenkar, Y. (2008). Bütçe Sınıflandırma Sistemi İle Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Uygulanması ve Etkinliği: Maliye Bakanlığı Örneği. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(2), 263-294.
- Devrim, F., Atalay, A. (2005). Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri. 15. Maliye Sempozyumu, Antalya: 15-17 Mayıs 2000 ,Yayın No:3, s.49
- Dittenhofer, M. A. (2001). Internal Auditing Effectiveness: An Expansion Of Present Methods. *Managerial Auditing Journal*, 16/8: 443 – 450.
- Dittenhofer, M. A., Ramamoorti, S. C., Ziegenfuss, C. D. E., Evans, C. R. L. (2010). *Behavioral Dimensions of Internal Auditing: Altamonte Spring., FL: IIA Research Foundation.*
- Dragomir S. C. (2012). Changes In The Management Of Public Administration. *Review of General Management*, 15(1).
- DPT (2000). Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Ankara: DPT: 2517-ÖİK: 535.
- Dunsire, A. (1999). Then And Now Public Administration 1953-1999. *Political Studies*, 47 (2), 360-379.
- Duran, M. (1996). Kamu Finansman Açıklarının Optimal Finansmanı, Kamu Kesimi Finansman Açıkları. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yay. No: 554.
- Dünya Bankası (1997). World Development Report, The State in a Changing World. *Oxford University Press*
- Egeli, H., Dağ M. (2013). Türkiye’de Orta Vadeli Harcama Sisteminin Bütçe Uygulamalarına Yansımaları: Ampirik Bir Analiz, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 50(585).
- Emil, F., Yılmaz, H. H. (2004). *Mali Saydamlık İzleme Raporu II*. TESEV Yayınları.
- Ergen, Z. (2016). Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Muhasebe-i Umumiye Kanunundan 5018 Sayılı Kanuna Bütçe Ve Harcama Usullerinde Dönüşüm. *Ekonomi Bilimler Dergisi*, 8(1), 93.

- Ergun, T., Polatoğlu A. (1992). *Kamu Yönetimine Giriş*. Ankara: TODAİE Yayınları.
- Ergun, T. (2004). *Kamu Yönetimi: Kuram, Siyasa, Uygulama*. Ankara: TODAİE Yayını.
- Ersan, M. (1987). *Yönetim Süreçleri ve Teorileri*, Ankara: Semih Matbaacılık.
- Eryılmaz, B. (1993). *Bürokrasi*, İzmir: Anadolu Matbaacılık.
- Eryılmaz, B. (1999). *Kamu Yönetimi*. İstanbul: Erkam Matbaası.
- Farrell, J. (1957). The Measurement of productive efficiency. *Journal of the Royal Statistical Society, Part III* Vol.120.
- Gedikli, B. (2001). *Kamu Harcama Yönetiminde Kalite*, Ankara: Yeminli Mali Müşavirlik Yayınları.
- Gökçe, F. (2013). *Halka Açık İşletmelerde Sürekli Denetimin İç Denetime Uygulanabilirliğinin İncelenmesi*. Yüksek Lisans Dönem Projesi, Trakya Üniversitesi, Edirne.
- Gökalp B. (2013). *Kamu Yönetiminde İç Denetim Etkinliğinin Ölçülmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Gökçe O, Turan, E. (2008). Kamu Yönetiminin Dönüşümü ve Dönüşümün Temel Unsurları. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 8 (15), 175-200.
- Gözübüyük, A. Ş. (2013). *Türkiye'nin Yönetim Yapısı*. Ankara: Turhan Kitapevi 12. Baskı.
- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 4. Basım.
- Gregory, P.R., Ruffin, R. J. (1989). *Basic Economic*. Boston: Scott, Foresman and Company.
- Güler, B. A. (2003). Yönetişim: Tüm İktidar Sermayeye. *Proksis Dergisi*, Kış- Bahar 2003, 93-116. http://www.seffalik.org/detay_tr.asp?GID=56&MenuID=59 adresinden alındı.
- Gümüş, M. (2008). *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi Biga İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Cilt 6, Sayı 1.
- Güner, M. F. (2009). *Kamu Yönetiminde İç Denetime Geçiş Süreci ve Karşılaşılan*

Sorunlar: Kamu İç Denetiminin Değişimi Üzerine Bir Araştırma. Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 18 (2), 2009, 209-227.

Güredin, E. (2008). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Türkmen Kitapevi, 13. Baskı.

Gürsoy, B. (1980). *Kamusal Maliye*, Ankara: Sevinç Matbaası, 1. Basım.

Hanke, S. H. (1985). *The Theory of Privatization*. [Aktaran: Acar, İ. A. ve Gül, H. (2007). *1980 Sonrasında Kamusal Mal ve Hizmet Sunumunda Yaşanan Dönüşüm*. XXII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Yayın No: 1, 256-284].

Harvey, D. (2005). *A Brief History of Neoliberalism*, New York: Oxford University Press.

Henderson, K. M. (2001). *Internationalization or Indigenization: Alternatives on the Path from Dependency to In Independence*, Ali Farazmand (ed.) *Handbook of Comparative and Development Public Administration*, New York: Marcel Dekker Inc.

Hefner, J. A. (2006). *Designing and Using Internal Audit Data Collection Tools for Improved Audit Metrics and Management Review*. Master Thesis, California State University, Dominguez Hills, 52.

Hillman, A. L. (2009). *Public Finance and Public Policy*. Cambridge: Cambridge University Press.

Hockley, G. C. (1992). *Fiscal Policy*. London: Published by Routledge.

http://www.ekodialog.com/Konular/klasik_ekonomi_modeli.html, Erişim Tarihi: 13.07.2017.

http://www.canaktan.org/ekonomi/anayasal_iktisat/kamu-tercihi.htm, 28.10.2017.

<http://www.theiaa.org/guidance/standarts-and-guidance/ippf/standart/>, Erişim Tarihi: 17.12.2017).

<http://www.tide.org.tr>, İç Denetim: Güvence, İç Görü ve Nesnellik, Erişim Tarihi: 05.01.2018.

http://www.ekodialog.com/Konular/klasik_ekonomi_modeli.html, Erişim Tarihi: 13.07.2017.

- http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/kamu_giderlerinin_ekonomik_etkileri,
Erişim Tarihi: 02.08.2017.
- Hughes, O. E. (2003). *Public Management and Administration*, New York: Palgrave Macmillian.
- IIA (2010). *Measuring Internal Audit Effectiveness And Efficiency. IPPF – Practice Guide*. The Institute of Internal Auditors.
- IIA (2012). The Institute Of Internal Audiors. Erişim Tarihi: 02.08.2017.
- IFAC (2001). *Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective*, International Organisation of Supreme Audits Institutions, Erişim Tarihi: 08.08.2017.
- İsbir, E. (1978). *Türkiye’de Devlet Memurlarının Denetimi*, Ankara.
- İşgüden, B. (2012). *Bilgi Teknolojilerinin İç Denetimde Yarattığı Değişimler ve İç Denetim Birimlerinin Değişimleri Değerlendirmesine Yönelik İMKB–100 İşletmelerinde Bir Uygulama*. Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Jones, T., Prowle M. (2008). *Health Service Finance*. London: Certified Accountants Education Trust.
- Kamu İç Denetim Genel Raporu (2008), Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
- Kamu İç Denetim Genel Raporu (2009), Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
- Kamu İç Denetim Genel Raporu (2010), Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
- Kamu İç Denetim Genel Raporu (2011), Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
- Kamu İç Denetim Genel Raporu (2012), Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
- Kamu İç Denetim Genel Raporu (2013), Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
- Kamu İç Denetim Genel Raporu (2014), Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
- Kamu İç Denetim Genel Raporu (2015), Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
- Kamu İç Denetim Genel Raporu (2016), Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
- Kamu İç Denetim Genel Raporu (2017), Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu

- Karaarslan, E. (2003). Bütçe Sürecinin Rasyonelleştirilmesi: Kamu harcamalarında Etkinlik Sağlama Yöntemi Olarak Fayda Maliyet Analizi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8.
- Karaarslan, E. Kamu Mali Yönetimi Ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi. <https://dergiler.sgb.gov.tr/.../maliye.../>, Erişim Tarihi: 01.11.2017.
- Kaya, H. A. (2005). *İç Denetim Sistemi*. 20. Türkiye Maliye Sempozyumu- Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma. Denizli: Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayın No:1, 97-106.
- Kebeli, A.(2012). Kamu İç Denetiminde Kurumsal Performans Denetimi. TODAİE Kamu Yönetimi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Dönem Projesi.
- Kesik, A. (2005) Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminde Orta Vadeli Mali Plan Çerçevesinde Çok Yıllık Bütçenin Uygulanabilirliği, 20. Maliye Sempozyumu, Denizli: T.C. Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü.
- Kettl, D. F. (1993a) *Public Administration: The State of the Discipline*. [Aktaran: Acar, İ. A. ve Gül, H. (2007). 1980 Sonrasında Kamusal Mal ve Hizmet Sunumunda Yaşanan Dönüşüm. XXII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi iktisadi ve idari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Yayın No: 1, 256-284].
- Kettl, D. F. (1993b) *Sharing Power: Public Governance and Private Markets*. [Aktaran: Acar, İ. A., Gül, H. (2007). 1980 Sonrasında Kamusal Mal ve Hizmet Sunumunda Yaşanan Dönüşüm. XXII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi iktisadi ve idari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Yayın No: 1, 256-284].
- Kettl, Donald F., (2001). *The Global Public Management Revolution: A Report on the Transformation of Governance*. Washington, D.C.: Brookings Institution Press.
- Kızıлтаş, E. (2001). *IMF Tarafından Belirlenen Mali Saydamlık Standartları, Bu Standartların Türkiye’de ve Bu Konuda Yapılması Gereken Düzenlemeler*. Ankara: Bütçe Uzmanları Araştırma Raporu.
- Kohler, H. (1986). *Intermediate Microeconomics*. Londra: Scot, Foresman and Company.
- Kopits, G., Craig, J. (1998). *Transparency in Government Operations*. Washington D.C.: International Monetary Fund.

- Kök, R. (1991). *Endüstriyel Verimlilik ve Etkinlik. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 680.*
- Kök, R., Orhan Ç. (2002). Kitlelere İlişkin Bir Regülasyon Modelinin Gerekliği ve Kaynak Kullanım Etkinliği Üzerine: Nevşehir Tekel Rakı Fabrikası Örneği. Ankara: 6th METU International Conference in Economics, September 11-14, (CD-ROM basımı).
- Köroğlu, Ç., Aktaş, R. (2014). Turizm Sektöründe Kurumsal Yönetim Anlayışı ve İç Denetim İlişkisi: Marmaris Bölgesinde Bir Uygulama. *Journal of Business Research*, 273-290.
- Köse, H.Ö. (2004). Küreselleşme Sürecinde Uluslararası Denetimin Artan Önemi ve Kamusal Denetimin Uluslararasılaşması Sorunu. *Amme İdaresi Dergisi*, 37(3), 37-62.
- Köse Y. (2008). *Türkiye’de Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun Türk Mali Yönetim Sistemine Etkileri*. Yüksek Lisans Tezi, Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kubalı, D. (1999). Performans Denetimi. *Amme İdaresi Dergisi*, 32(1), 31-62.
- Kurnaz, N., Çetinoğlu T. (2010). *İç Denetim -Güncel Yaklaşımlar*. Kocaeli: Umuttepe Yayın No: 33.
- Küpçü, H. (2011). İç Denetim ve Kurumsal Yönetim, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Lamba, M (2006). *5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun Türk Bütçe Sistemine Getirdiği Yenilikler ve Kamu Mali Yönetimine Olası Etkileri*. Yüksek Lisans Tezi, Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- Leonard, W. P. (1983). *The Management Audit*. New Jersey: Prentice Hall.
- Lovell, C.A.K. (1983). *Production Frontiers and Productive Efficiency*. New York: Oxford University Press.
- Magnusson, L., Ottoson J. (2001). *Private Actors Policy Regulation and The Role Of History: An Introduction*. Magnusson, L. ve Ottoson J. (Eds), *The State Regulation and The Economy: An Historical Perspective*: Edward Elgar.
- Mahoney, M. J. (1995). *The cognitive and constructive psychotherapies: Contexts*

and challenges. In M. Mahoney (Ed.), *Cognitive and Constructive Psychotherapies*. New York: Springer Publishing Company, 195-208.

- Mihret, D.G., Yismaw, A.W. (2007). Internal Audit Effectiveness: An Ethiopian Public Sector Case Study. *Management Auditing Journal*, 22(5), 470 – 484.
- Mizrahi, S., Ness-Weisman, I. (2007). Evaluating The Effectiveness Of Auditing In Local Municipalities Using Analytic Hierarchy Process (ahp): A General Model And The Israeli Example. *International Journal of Auditing*, 11, 187 – 210.
- Mu'azu, S.B., Siti, Z.S. (2013). The Relationship between Audit Experience and Internal Audit Effectiveness in the Public Sector Organizations. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3(3), 329 – 339.
- Normanton, L. E. (1996). *The Accountability and Audit of Governments*. Manchester: Manchester University Press.
- OECD (1997). OECD Report on Regulatory Reform. Vol.2, Erişim Tarihi: 22.08.2017.
- Okafor, C, Ibadin, P., The Imperatives Of Intrnal Audit İn Nigerian Banks: Issues And Prospects. *Global Journal of Social Sciences*,8 (2): 21-27, 105, 200.
- Okur, Y. (2007). *Türkiye'de Kamu Denetimi, Değişim Süreci ve Performans Denetimi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Ökmen, M, Yılmaz, A, Baştan, S. (2004). *Kamu Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar ve Bir Yönetişim Faktörü Olarak Yerel Yönetimler” Kuramdan Uygulamaya Kamu Yönetimi*, (Edit: M.Ökmen, A.Yılmaz). Ankara: Gazi Kitapevi, 23-80.
- Ömürgönülşen, U. (1997). The New Public Management. *AÜSBF Dergisi*, 52, 517-566.
- Ömürgönülşen, U. (2003). *Kamu Sektörünün Yönetimi Sorununa Yeni Bir Yaklaşım: Yeni Kamu İşletmeciliği*. M. Acar, H. Özgür (Ed.). Çağdaş Kamu Yönetimi-I. (s.3-43). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Örnek, A. (1998). *Kamu Yönetimi*. İstanbul: Meram Yayınları.
- Özbek Ç. (2006). *Kamu Kesimi İç Denetim Uygulamaları*. Ankara: Merkez Bankası İç Denetim Genel Müdürlüğü Yayını.
- Özer, M. A. (2005). Günümüzün Yükselen Değeri: Yeni Kamu Yönetimi. *Sayıştay*

Dergisi, 59, 3-46.

Özten S., Karğın, S. (2012). Bankacılıkta İç Kontrol Faaliyetleri Kapsamında Krediler Kontrolü ve Muhasebeleştirme Süreci, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(2), 121.

Panitchpakdi, S. (2008). *United Nations Conference On Trade And Development. UNCTAD/GDS/CSIR/2007/1*, United Nations Publication Sales No. E.07.II.D.20 ISBN 978-92-1-112730-0.

Parkin, M., Powell M., Matthews K. (1997). *Economics*, , Edinburg: Addison Wesley Longman LTD, Third Edition.

Pehlivanlı, D. (2010). *Modern İç Denetim*. İstanbul: Beta Yayın No: 2273.

Peters, B. G, (2001). *Government Reform and Reorganization in an Era of Retrenchment and Conviction Politics*, Ali Farazmand (ed.) Handbook of Comparative and Development Public Administration, New York: Marcel Dekker.

Petraşcu, D. (2010). Internal Audit: Defining, Objectives, Functions and Stages. *Studies in Business and Economics*, 5(3), 239.

Pfiffner, J. P. (2004). Traditional Public Administration Versus The New Public Management: Accountability versus Efficiency. Published in *Institutionenbildung in Regierung und Verwaltung: Festschrift für Klaus König, A. Benz, H. Siedentopf, and K.P. Sommermann*, eds., Germany: Duncker & Humbolt, 443-454.

Rondinelli D. (2007). Public Administration And Democratic Governance: Governments Serving Citizens. 7th Global Forum on Reinventing Government Building Trust in Government, A United Nations Publication Publication No.: ST/ESA/PAD/SER.E/ Printed in the United States of America.

Rutherford, B.A. (1983). *Financial Reporting in the Public Sector*. London: Butterworths

Sachs J. D., Larrain F. (1993). *Macroekonomia En La Ekonomia Glabal*. Argentina: Pearson Prentice Hall.

Sakal, M. (1994). Kamu Kesiminin Yeniden Yapılandırılması: Son Yıllara İlişkin Bir Değerlendirme. *Maliye Yazıları Dergisi*, 62.

Sanal, R. (2002). *Türkiye’de Yönetmelik Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu*. Ankara:

TODAİE Yayın No: 314.

- Sanal, R. (2008). Yeni Yasal Düzenlemeler Işığında Yerel Yönetimlerin Denetimi. *Türk İdare Dergisi*, 459, 101-128.
- Saran, U. (1997). Denetimin Yeri, Önemi ve Türk Kamu Yönetiminde Denetim Hizmetlerinin Geliştirilmesi. *Yeni Türkiye Dergisi*, 3(14), 962-972.
- Saren G., De Beelde, I. (2006), Internal Auditor Perception About Their Roles In Risk Management: A Comparison Between Us And Belgium Companies. *Managerial Accounting Journal*, 21(1).
- Sarı, M. (2004). *Dış Borç Yönetimi ve Türkiye Uygulamaları*. Uzmanlık Yeterlilik Tezi. Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü, Ankara, <http://www.tcmb.gov.tr/kutuphane/TURKCE/tezler/muslimsari.pdf>, Erişim Tarihi: 30.10.2017.
- Sarıkaya, R. (2008). *Kamu Harcamalarında Etkinliğin Sağlanması Bakımından İç Denetimin Rolü*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı, İstanbul.
- Sawyer, L. B. (1988). *Sawyer's Internal Auditing, The Practice and Modern Internal Auditing* [Aktaran: Akarkarasu, N. (2000). *Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler*, İstanbul: SPK Yeterlilik Etüdü].
- Seyidoğlu, H. (2003). Uluslararası Mali Krizler, IMF Politikaları, Az Gelişmiş Ülkeler, Türkiye ve Dönüşüm Ekonomileri. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 4 (2), 141-156
- Sezen, S. (1999). *Türkiye'de Planlama*. Ankara: TODAİE Yayınları, Yayın No: 293.
- Sezer Ö., Vural T. (2010). Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Devletin Değişen Rolü ve Merkezi Yönetim ile Yerel Yönetimler Arasında Yetki ve Görev Paylaşımı. *Maliye Dergisi*, 159.
- Sezer Y., Kavakoğlu T. (2011). Denetimin Denetişime Evrilmesi. *Denetişim Dergisi*, 6.
- Shoosmuangpak, P., Ussahawanitchakit, P. (2009). Audit Strategy of CPAS in Thailand: How does it affect audit effectiveness and stakeholder acceptance? *International Journal of Business Strategy*, 9(2), 136 – 157.
- Sönmez, S. (1987). *Kamu Ekonomisi Teorisi: Kamu Harcamalarında Etkinlik Arayışı*. Ankara: V Teori.

- Sözen, S., Algan B (2009). *İyi Yönetişim Araştırma Raporu*, Ankara: İçişleri Bakanlığı, Genel Yayın No: 654.
- Söyler, İ. (2006). Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi (Eleştirel ve Normatif Bir Yaklaşım). *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1).
- Şaylan, G. (2016). *Postmodernizm*. Ankara: İmge Kitapevi Yayınları.
- Şener, O. (1996). “Türkiye’de Kamu Sektörünün Optimal Büyüklüğü” *Kamu Kesimi Finansman Açıkları*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yay. No: 554.
- Şenkal, A. (2005). *Küreselleşme Sürecinde Sosyal Politika*. İstanbul: Alfa Yayıncılık
- Taban, S., Kara, A. (2006). Türkiye’de Kamu Kesimi İç Borçlanmasının Özel Yatırım Harcamaları Üzerine Etkisi. *Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*.
- Tanzi V., Schuknecht L. (1996). *Reforming Government in Industrial Countries*. Washington: Finance Development, Lancaster Press, September.
- Taylor, F. (1919). *The Principles Of Scientific Management*, New York and London: Harper & Brothers Publishers.
- The Institute Of Internal Auditors (2012). *Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance*. 2nd Editions.
- The World Bank. (1992). *Governance and Development*. Washington D.C.: World Bank Publication.
- Theofanis, K., Drogalas, G., Giovanis, N. (2011). Evaluation of the effectiveness of internal audit in Greek Hotel Business. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, 4(1), 19 – 34.
- TİDE. Mesleki Uygulama Çerçevesi Terimler Sözlüğü. <http://tide.org.tr/TIDEWEB/IcSayfa.aspx?kodal=293>, Erişim Tarihi: 18.11.2018.
- TİDE <http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=hakkında>, Erişim Tarihi: 29.12.2017.
- Toker, M. (2002). *Mali Saydamlık ve Türkiye*, Ankara: Sayıştay Yayınları <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/24malisaydamlik.pdf> (29 Mart 2014).
- Tortop, N. ve İspir, E. G. ve Aykaç, B. ve Yayman, H. ve Özer, M. A. (2010)

Yönetim Bilimi. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, Yayın No: 1221, 8. Baskı.

Tosun, E. Kamu Mali Yönetimi. Devlet Bütçe Uzmanları Derneği, Aralık 2007.

Turan, H. (2015). Taylor's Scientific Management Principles: Contemporary Issues in Personnel Selection Period. *Journal of Economics, Business and Management*, 3(11).

Türedi, H. (1992). *Muhasebe Denetimi*. Trabzon: KTÜ Basımevi KTÜ Yayınları.

Türedi, H., Zor Ü., Gürbüz, F. (2015). Risk Odaklı İç Denetim. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*.

Türk, İ. (1999). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Turhan Kitabevi, 3. Baskı.

Udeh, S. N., Eugene, O. N., (2016). Evaluation Of Effectiveness Of Internal Audit In The Nigerian Public Sector. *European Journal of Business*, 4(3), ISSN 2056-6018.

Uluğ, F. (2004). Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı Işığında Kamu Denetim Sisteminde Yeniden Yapılanma. *Amme İdaresi Dergisi*, 37(2), 97-122.

Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, www.theiia.org.tr, Erişim Tarihi: 29.02.2018

Ülgen, H. (1989). İşletmelerde Organizasyon İlkeleri ve Uygulaması. İstanbul: Gençlik Basımevi.

Vijayakumar, A.N., Nagaraja, N. (2012). Internal Control Systems: Effectiveness Of Internal Audit In Risk Management At Public Sector Enterprises. *BVIMR Management Edge*, 5(1), 1 – 8.

Wangui, N. R., (2012). The Effectiveness Of Internal Audit In Promoting Good Governance In The Public Sector In Kenya. Master's Thesis, University of Nairobi, 2012.

Wilson, W. (1961). *Seçme Parçalar*, Çev: Nermin Abadan, İstanbul: Türk Siyasi İlimler Derneği Yayınları.

Wise, L. R. (2002). Public Management Reform: Competing Drivers of Change. *Public Administration Review*, 62(5).

Yalçın, İ., Özulucan, M. N. (2002). Özel ve Kamu Yönetiminde Değişim Mühendisliği. *Türk İdare Dergisi*, 74, (436), 197.

- Yeung, H .W. (2000). State Intervantion and Neoliberalism in the Globalizing World Economy: Lessons from Singapore's Regionalization Programme. *The Pasific Review*, 13(1).
- Yıldırım, S. (2014). *İç Kontrol ile İç Denetimin Etkinliğinin Dış Denetim Süresine Etkisi*. Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Yılmaz, H.(1999). Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması www.3ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/yilmazh/dunyaban.htm, Erişim Tarihi: 01.11.2017.
- Yılmaz, O. (2001). *Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri*. Ankara: DPT.
- Yılmaz, H. H. (2009). *Enflasyon ve Maliye Politikası: Son Dönem Türkiye Ekonomisi*. İmaj Yayınları.
- Yüksel Ö., Aykaç B. (1994). Frederick Taylor'ın Görüşlerinin Değerlendirilmesinde Yeni Bir Yaklaşım. *Amme İdaresi Dergisi*, 27(4), 83-96.
- Yüksel, F. (2001). *Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim Faaliyetlerinin Uygulamalı Olarak İncelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Zecheru, V. (2014). Internal Audit - Managerial Control Relation. *Review of International Comparative Management / Revista de Management Comparat International*, 15(1), 106.
- Zinyama, T. (2013). Efficiency and Effectiveness in Public Sector Auditing: An Evaluation of the Comptroller and Auditor General's Performance in Zimbabwe from 1999 to 2012. *International Journal of Humanities and Social Science*, 3(7).



HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 25/04/2019

Tez Başlığı : Banka Kredi Hacmi İle İktisadi Büyüme Arasındaki İlişki: Türkiye Örneği

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 126 sayfalık kısmına ilişkin, 25/04/2019 tarihinde tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda işaretlenmiş filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 10 'dur.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- X Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç
- 2- X Kaynakça hariç
- 3- Alıntılar hariç
- 4- X Alıntılar dâhil
- 5- X 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.


25.04.2019

Adı Soyadı: Mecbure ASLAN

Öğrenci No: N10126559

Anabilim Dalı: İktisat

Programı: İktisat

DANIŞMAN ONAYI

UYGUNDUR.



Doç. Dr., Pelin ÖGE GÜNEY



HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TEZ ÇALIŞMASI ETİK KOMİSYON MUAFİYETİ FORMU

HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 10/09/2018

Tez Başlığı: Değişen Kamu Mali Yönetimi ve Ekonomik Etkinlik: İç Denetim

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmam:

1. İnsan ve hayvan üzerinde deney niteliği taşımamaktadır,
2. Biyolojik materyal (kan, idrar vb. biyolojik sıvılar ve numuneler) kullanılmasını gerektirmemektedir.
3. Beden bütünlüğüne müdahale içermemektedir.
4. Gözlemsel ve betimsel araştırma (anket, mülakat, ölçek/skala çalışmaları, dosya taramaları, veri kaynakları taraması, sistem-model geliştirme çalışmaları) niteliğinde değildir.

Hacettepe Üniversitesi Etik Kurulları ve Komisyonlarının Yönergelerini inceledim ve bunlara göre tez çalışmamın yürütülebilmesi için herhangi bir Etik Kurul/Komisyon'dan izin alınmasına gerek olmadığını; aksi durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.


Tarih ve İmza
10/09/2018

Adı Soyadı: Mecbure ASLAN
Öğrenci No: N10126559
Anabilim Dalı: İktisat
Programı: İktisat Yüksek Lisans
Statüsü: Yüksek Lisans Doktora Bütünleşik Doktora

DANIŞMAN GÖRÜŞÜ VE ONAYI

Uygundur.



Doç Dr. Pelin ÖGE GÜNEY

Detaylı Bilgi: <http://www.sosyalbilimler.hacettepe.edu.tr>

Telefon: 0-312-2976860

Faks: 0-3122992147

E-posta: sosyalbilimler@hacettepe.edu.tr