

**KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI**

**HAZIRLAYAN
Serkan GÜNLER**

**TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE DENETİM VE
YENİ BİR ÖNERİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TEZ DANIŞMANI
Yrd. Doç. Dr. Celalettin GÜNGÖR**

KIRIKKALE – 2006

ABSTRACT

The audit function is one of the most vital functions from the functions of administration in determining if the planned duties come true or not to reach the objectives and targets, in removing the problems during reaching these targets and in providing the system works effective and productive. But it is known that in Turkish public administration system there are serious problems in performing the audit function. Some practical solutions must be realised to contribute in removing these problems.

Hence, it must be taken in to consideration some points: To prepare. and come in to force an "Audit Law" which forms a functional and administrative legal substructure; to form an "National Audit Committee" functioned as a central organisation; to set up a distinct "Audit Maintenance Class" in state personnel regime; to establish an "Audit Academy" in order to meets the need of in-service training for the one s who makes audit job; to determine the audit standards which can be effective in all audit units; to benefit from the audit members who reach a specific seniority and knowledge accumulation in the top administrative jobs; to assign the levels of recruitment, promotion, dismiss and assignment without any consent, in to objective measures in audit job; not to transform audit units in organisations in to places in which the personnel who must have removed from active jobs are employed; to provide a title standardization like academic titles to arrange the status differences between audit members under names like "The Member of Audit Institution, The Inspector, The Supervisor, The Auditor"; to put the audit units in local administrations in order and to open technical high schools which can provide qualified personnel source who knows especially the business of governing a city (a municipality); to prevent the duty conflicts between audit units; to prevent the independent audit companies to render consulting services at the same time, by legal arrangements; to arrange "International Audit Congress" and "National Audit Congress" under the auspices of Presidency and the initiation of State Audit Board in order to provide a benefit chance from international and national knowledge aggregation and to repeat these activities in definite intervals. All these proposals will provide a new views and effectives to our public auditing system.

ÖZET

Denetim, idarenin planladığı görevlere ortaya koyduğu hedeflere ve hizmetlere ulaşmada sistemin verimli ve etkili bir şekilde çalışmasında karşılaştığı sorunların çözüme kavuşturulmasında önemli roller üstlenmiş yönetim fonksiyonları içinde en önemli fonksiyonlardan birisidir. Fakat Türk kamu yönetimi sistemi denetim fonksiyonunun performansı ile ilgili olarak ciddi sorunlarla karşı karşıya bulunmaktadır. Bazı köklü ve pratik çözümler sorunların çözümüne yardımcı olacaktır.

Bu yüzden birkaç noktaya değinmek gerekmektedir: Bir “Denetim Yasası” hazırlanmalı bu yasada denetimin fonksiyon ve yönetim açısından yasal bir yapıya kavuşturulmalıdır. Yine “Ulusal Denetim Kurulu” isminde merkezi bir örgütün kurulması gerekmektedir. Personel rejimi açısından “Denetim Hizmetler Sınıfı” oluşturulmalıdır. Denetim mesleğini seçecek olan kişilerin yetiştirilmesi için “Denetim Akademisi” kurulmalıdır. Bütün denetim birimlerinin verimli çalışmalarının sağlanmasına yönelik olarak “Denetim Standartlarının” belirlenmesi gerekmektedir. Denetim elemanlarının kıdemli ve bilgi bakımında yeterli olanlarından idari görevlerde yararlanılmalıdır. Denetim mesleği içinde objektif ölçütlere göre görevde yükselmelerinin sağlanması, kendi rızaları olmaksızın başka bir yere atamasının yapılmaması gerekmektedir. Denetim birimlerinin kurum içinde sahip oldukları aktif görev ve işler değiştirilmemelidir. Denetim elemanları arasındaki farklı statüler tekrar düzenlenerek farklılığın ortadan kaldırılması ve “Denetim elemanı, müfettiş, denetçi, denetim kurumu üyesi” gibi isimler altında bir unvanla toplanmalıdır. Yerel yönetimlerde denetim birimleri oluşturulmalı ve buradaki personelin bilişim yönünden yetiştirilmeleri için teknik okullardan kaliteli personelden yararlanılabilecektir. Denetim birimleri arasında görev karmaşası giderilmelidir. Bağımsız denetim şirketlerinin aynı zamanda danışmanlık hizmeti vermeleri yasal düzenlemeler yapılarak önlenmelidir. Uluslararası ve ulusal bilgi toplanmasının sağlanması amacıyla belli aralıklarla tekrar edilmek suretiyle “Uluslararası Denetim Kongresi” ve “Ulusal Denetim Kongresi” bizzat devlet başkanlığının gözetimi altında düzenlenmelidir. Tüm bu öneriler denetim sistemimize yeni bir görünüm ve etkinlik kazandıracaktır.

KISALTMALAR

AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants
COSA	: The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission
CDLR	: Centre for Digital Library Research
DENETDE	: Devlet Denetim Elemanları Derneği
INTOSAI	: International Organization of Supreme Audit Institutions
IIA	: The Institute of Internal Auditors
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KYTK	: Kamu Yönetimi Temel Kanunu
IIA	: The Institute of Internal Auditors
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KYTKT	: Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı
PEIR	: Turkey Public Expenditure and Institutional Review
TESEV	: Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı
TİDE	: Türkiye İç Denetim Elemanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TODAİ	: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası Birliği
YDK	: Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	
KAMU YÖNETİMİ DENETİMİNİN KURAMSAL ÇERÇEVESİ	
I- DENETİM OLGUSU VE TARİHİ GELİŞİMİ	3
A- DENETİMİN KAVRAMSAL İÇERİĞİ	3
1. DENETİMİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ	3
2. DENETİMİN AMAÇLARI	9
3. DENETİMİN BAŞLANGIÇ VE GELİŞİMİ	11
B- DENETİM STANDARTLARI VE YÖNTEMLERİ	16
1. GENEL STANDARTLAR	18
2. ÇALIŞMA ALANI STANDARTLARI	19
3. RAPORLAMA STANDARTLARI	22
C- DENETİMİN İŞLEVİ	24
D- DENETİM TÜRLERİ	25
1. GENEL OLARAK DENETİM TÜRLERİ	25
2. DEVLET ERKLERİ YÖNÜNDEN DENETİM SINIFLANDIRILMASI	26
3. AMAÇ YÖNÜNDEN DENETİM SINIFLANDIRMASI	29
4. KURUMSAL YAPI YÖNÜNDEN DENETİM SINIFLANDIRMASI	32
5. SÜREKLİLİK YÖNÜNDEN DENETİM SINIFLANDIRMASI	39
II- KAMU YÖNETİMİNDE DENETİM	39
A- İDARİ DENETİMİN TARİHİ GELİŞİMİ	39
B- KAMU BÜROKRASİSİNİN GELİŞİMİ	42
a. BÜROKRASİ KAVRAMI	42
b. KAMU BÜROKRASİSİ KAVRAMI VE TÜRK KAMU BÜROKRASİSİ	44
C- KAMU YÖNETİMİNİN DENETİMİ	48
a. YÖNETİMİN YARGI YOLUYLA DENETİMİ	49
b. İDARENİN YARGIDIŞI DENETİMİ	50
D- DÜNYADA KAMU YÖNETİMİNİN DENETİMİ	55
1. ÜLKE ÖRNEKLERİ	55
A. FRANSA	55
B. İNGİLTERE	56

C. AMERİKA BİRLEKİŞK DEVLETLERİ	59
2. DENETİMLE İLGİLİ ULUSLAR ARASI KURULUŞLAR	60

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE DENETİM

I. TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE DENETİM KURUMUNUN EVRİMİ	63
A. CUMHURİYET ÖNCESİ DÖNEM	63
1. ANADOLU'DA OSMANLI'DAN ÖNCEKİ DÖNEM	63
2. OSMANLI İMPARATORLUĞU DÖNEMİ	63
B. CUMHURİYET SONRASI DÖNEM	67
1. MEHTAP RAPORU	69
2. İDARENİN YENİDEN DÜZENLENMESİ RAPORU	70
3. KAYA RAPORU	71
4. DÜNYA BANKASI'NIN RAPORU	73
5. DDK'NİN DENETİM ORGANLARINI İNCELEME ARAŞTIRMA RAPORU	74
6. DDK'NİN DENETİM HİZMETLERİNİN GELİŞTİRİLMESİ RAPORU	75
7. VIII. BYKP KAMU YÖNETİMİNİN İYİLEŞTİRİLMESİ RAPORU	76
8. IMF'NİN MALİ KONTROL YAPISINA İLİŞKİN ÖNGÖRÜLERİ	77
9. 57., 58. VE 59. HÜKÜMETLERİN ÇALIŞMALARI	79
II. TÜRKİYE'DE KAMU YÖNETİMİ DENETİMİNİN GENEL GÖRÜNÜMÜ	80
A. TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE DENETİMİN İŞLEYİŞİ	80
B. TÜRK KAMU YÖNETİMİ DENETİM SİSTEMİNİN YAPISAL DÜZENLEMELERİ	87
C. TBMM ADINA DENETİM YAPAN BİRİMLER	89
1. TBMM'NİN DENETİM YETKİLERİ VE UYGULAMALARI	89
a. GENEL VE KATMA BÜTÇELİ KURULUŞLARIN DENETİMİ	89
b. KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNİN DENETİMİ	89
c. DİLEKÇE KOMİSYONUNUN İNCELEMELERİ	90
2. TÜRKİYE'DE YÜKSEK DENETİM KAVRAMI	90
a. SAYIŞTAY	91

b. BAŞBAKANLIK YÜKSEK DENETLEME KURULU	94
D. DEVLET DENETLEME KURULU	97
E. BAŞBAKANLIĞA BAĞLI DENETİM BİRİMLERİ	103
F. BAKANLIKLARA VE MÜSTEŞARLIKLARA BAĞLI DENETİM BİRİMLERİ	106
G. FARKLI YAPILANMALARDAKİ DENETİM BİRİMLERİ	109
H. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI	110
I. YEREL YÖNETİMLER ÜZERİNDEKİ DENETİM BİRİMLERİ	110

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK KAMU YÖNETİMİ İÇİN YENİ BİR DENETİM ÖNERİSİ

I. DENETİMDE YENİ BİR ANLAYIŞA DUYULAN GEREKSİNİM	115
A. DENETİM BİRİMLERİNİN TEMEL SORUNLARI	115
B. KAMUDA ETKİLİ BİR DENETİM DÜZENEĞİNİN KURULMASI	125
II. YENİ BİR DENETİM ÖNERİSİ	127
A. MEVCUT DENETİM ÖNERİLERİ	127
1. İÇ DENETİM VE TEFTİŞ KURULLARININ DURUMU	129
2. DIŞ DENETİM VE SAYIŞTAY	131
3. KAMUOYU DENETİMİ	132
B. YENİ DENETİM ÖNERİSİ	133
SONUÇ	139
KAYNAKÇA	141

GİRİŞ

Geçtiğimiz 40-50 yıl içinde gelişmiş yada az gelişmiş farkına bakılmaksızın, hemen hemen her ülkenin, ekonomik ve sosyal gelişmesini hızlandırma çabaları artmıştır. İkinci Dünya Savaşı'ndan sonraki, sosyal siyasal ve ekonomik koşullar kaynaklara olan ihtiyacın artmasına neden olmuştur. Dünya ekonomisi ve ulusal ekonomilerdeki artan maliyet ve enflasyon nedeniyle, yatırımların duraklamasının getirdiği siyasi ve ekonomik rahatsızlık, nüfus artışı kamu faaliyetlerinin dolayısıyla kamu harcamalarının nicelik ve nitelik olarak artmasına neden olmuştur.

Bütün bu gelişmeler, kamu yönetimini eldeki sınırlı kaynakları planlanan hedeflere ulaşmak için en ekonomik ve en faydalı şekilde değerlendirmeye zorlamıştır. Artan kamu ihtiyaçları karşısında kamu yönetiminin kamu kaynaklarının kullanılmasında daha dikkatli ve titiz davranması gerektiği ortaya çıkmıştır. Bu gelişmelerin getirdiği zorunluluk, yönetim anlayışında olduğu gibi denetim anlayışında da değişimlerin başlamasına neden olmuştur. Kaynakların, nasıl harcandığı, harcamaların mevzuata uygun olup olmadığı, ne kadar harcandığı, gibi klâsik soruların cevabının alınması yanında, bu kadar harcanmalı mıydı, istenilen hedefe ulaşıldı mı, gibi çağdaş soruların cevabını arayan yeni denetim ve tekniklerinin gündeme gelmesi söz konusu olmuştur

Zamanla geleneksel denetim tanımında yer alan belli işlemlerin doğruluğu ve uygunluğunun denetlenmesi düşüncesi yerini çok daha geniş bir denetim kavramına bırakmıştır.

Batıda, kamu yönetim ve denetim anlayışındaki bu gelişmeler, sorumluluk kavramında da değişimleri beraberinde getirmiştir. Geleneksel denetime uygun, dürüst yönetici anlayışı yanında, kaynakları etkin ve verimli kullanan ve hedeflere ulaşmada başarılı olup olmadığı değerlendirilen yönetici anlayışı hâkim olmuş, böylece hizmetin kalitesinin iyileştirilmesi amaçlanmıştır.

Denetiminin öne çıkmasının, popüleritesinin giderek artmasının diğer bir nedeni de, iş dünyasında rekabetin küreselleşmesi ve ekonomilerde durgunluk ve gerileme olduğu dönemlerde, kriz süreçlerinin giderek yoğunlaşmasıdır. Bir başka neden ise, kaynakların verimli, etken ve ekonomik kullanımının, fiyat ve kalite rekabeti yönünde oldukça önemli bir neden olmasıdır.

Kamu yönetimi anlayışı hızla değişmekte, buna paralel olarak da reform çabaları gündeme gelmektedir. Bir türlü kapatılamayan, sürekli büyüyen bütçe açıkları,

ekonomünün küreselleşmesi ve bunun bir sonucu olarak uluslararası rekabetin kızışması, özellikle uluslararası ilişkilerden kaynaklanan değişim baskılarıyla karakterize olan yeni ekonomik koşullar ve halkın, tüm bu sorunlarla gereği gibi baş edemeyen ekonomi yönetimlerine olan güvenini yitirmesi gibi faktörler kamu yönetimlerini değiştirmeye zorlamaktadır. Ayrıca kamu harcamalarında gerekli disiplini sağlamak için konulan aşırı kontrol mekanizmaları, kurulan çok hiyerarşili yönetim yapıları ve kaçınılmaz olarak sahnede yerini alan aşırı kırtasiyecilik yüzünden iyice hantallaştığını fark eden kamu yönetimleri, özel sektörde geliştirilen yönetim biçimlerinin de etkisiyle reformları artık bizzat ister olmuşlardır.

Ülkemize gelince, çok uzun bir süreden beri içinde yaşadığımız olumsuz ekonomik koşullar bizi, reformlara Dünyadaki her ülkeden daha çok muhtaç hale getirmiştir. Aşırı enflasyonist baskılar, gelecek kuşakların geleceğini bile ipotek altına koyan dış ve iç borçlanma, dış ekonomik baskılar ve uluslararası rekabetin zorlayıcılığı, ekonomideki küreselleşmenin önümüze koyduğu imkân ve tuzaklar temel ilkeleri 19. Yüzyılda konulmuş olan ve bugüne kadar bazı yüzeysel değişikliklere konu edilen kamu yönetimi ile kamu malî yönetimindeki yeniden yapılanma ihtiyacının boyutlarını iyice belirginleştirmiştir. Özellikle kamu malî yönetimimizin sorunların çözümünde geçici önlemlerle kaybedecek vakti yoktur. Bu alanda yapılacak şey akılcı analizler, objektif değerlendirmeler ve tutarlı sistem tasarımlarıyla kamu malî yönetimini tümünden yenilemektir.

Denetimini her yönüyle tanıtmayı amaçlayan bu çalışmada; denetim kavramının çeşitli yönlerden incelenmesinin konunun iyi anlatılması açısından yararlı ve gerekli olduğu düşünülerek, birinci bölüm; denetim kavramın genel hatlarıyla incelenmesine ayrılmıştır.

Çalışma konusunun esasını oluşturan, “Türk Kamu Yönetiminde Denetim” adlı ikinci bölümde; Türk kamu yönetiminin, Osmanlı’dan ve Cumhuriyetin kuruluş yıllarından getirdiği birikimi üzerinde önemle durulmuş, Cumhuriyetten sonraki dönemde Türk Kamu Yönetiminde Denetim Sistemi ayrıntılı olarak açıklanmaya çalışılmıştır.

Üçüncü ve son bölümde ise; ülkemizdeki denetim sisteminin sorunları ve bu sorunlara yönelik yapılan iyileştirme hareketleri kronolojik olarak incelenerek, Türk Kamu Yönetimi’nde yeni bir denetim önerisinde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU YÖNETİMİ DENETİMİNİN KURAMSAL ÇERÇEVESİ

I- GENEL OLARAK DENETİM

A. DENETİM KAVRAMI VE TARİHSEL GELİŞİMİ

1. Denetimin Tanımı ve Özellikleri

Denetim kavramının ilk olarak lügat anlamını, daha sonra yönetim bilimi ve sosyal bilimler açısından denetim kavramına yüklenen anlamları incelemekte yarar bulunmaktadır.

Türk Dil Kurumu'nun hazırladığı Sözlüğe göre, 'denetim' kavramı "neler olduğunu, ne olacağını anlamak için göz altında bulundurmak" demektir.¹ Ancak Eroğul bu tanımları yetersiz bulmaktadır. O'na göre denetimin "Salt bir seyircilik değildir ve denetimin anlama ile sınırlı bu edilgen boyutunun yanı sıra, bir de belli bir işlem, eylem veya durumun belli bir kurala uygunluğunu sağlamak için ona karışma biçiminde tanımlanabilecek etkin bir yönü" de vardır.²

Demiray'ın Temel Türkçe Sözlük'ünde denetimin anlamı; "Bir işin gereği gibi yürütülüp, yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme, gözetim" olduğu belirtilerek, kontrol ve murakabe sözcükleri ile eş anlamlı olduğu vurgulanmıştır.³

Kelime anlamı yukarıda belirttiğimiz biçimde olmasına karşın, yönetim biliminde denetim kavramı için daha kapsamlı bir tanımlama yapılmaktadır. Bunun yanında denetim kelimesine yönetim biliminde verilen anlam zaman içinde kapsam yönünden değişmiştir. Örneğin, 1940'lı yıllarda denetim kelimesinin yönetim öğelerinin bütününe kapsadığını düşünen yazarlar bulunuyordu. Ancak daha sonraları denetimin, yönetimin öğelerinden biri olduğu kabul edilmiştir.⁴

Yönetimin süreç özelliği planlama, örgütlenme, yöneltme, eşgüdümleme ve denetleme olmak üzere içiçe geçmiş bir aşamaları öngörmekle birlikte; bu sıra kimi

¹ Türk Dil Kurumu, Türkçe Sözlük, Ankara,1974, s. 212.

² Eroğul, Cem, "Cumhurbaşkanının Denetim İşlevi", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt: 33, No: 1-2, Mart-Haziran 1978, s. 36.

³ Demiray, Kemal, *Temel Türkçe Sözlük*, İnkılâp Kitabevi, İstanbul, 1990, s. 202.

⁴ Tortop, Nuri, vd., *Yönetim Bilimi*, Yargı Yayınları, Ankara-1993, s. 160.

zaman planlama, uygulama, denetleme olarak da anılabilmektedir. Yani yapılacak iş; önce tasarlanıp planlanmakta, sonra da uygulanmaktadır. Sonrasında ise elde edilen sonuç, plana uygunluk açısından gözden geçirilerek, varsa olası hataları giderici önlemler alınmaktadır. Kolayca anlaşılabilceği gibi denetim, yönetimin olmazsa olmaz temel bileşenlerinden birisidir.⁵ Yönetim bilimi açısından denetimi şöyle bir tanımlaması da yapılmaktadır. Denetim, yönetim faaliyetlerinin, kabul edilen plâna, verilen direktife ve konulan ilkelere uygun olarak etkin bir şekilde yapılıp yapılmadığını belirten araçtır.⁶

Yönetim biliminin kurucusu olan Fayol'e göre, denetim "...her şeyin, verilen emirlere ve konulmuş kurallara (düzene) uygun yapılıp yapılmadığının gözetimidir."⁷

Bu konudaki bir başka tanım da şöyledir: Denetim, "kuruluşun beklenen başarı ölçütüne ne ölçüde ulaşıldığını belirlemek için, öngörülen tespitlerle, gerçekleştirilen işlerin karşılaştırılması" demektir.⁸ Kamu ya da özel alanda, örgütçe belirlenen amaçların ve üstlenilen görevlerin eksiksiz, verimli ve zamanında gerçekleşip gerçekleşmediğinin gözlenmesi, yönetim olgusunun ayrılmaz bir parçasıdır. Denetimin bulunmadığı örgütlerde yönetim işlevinden söz edilemez.⁹

Yine denetimi, amaçlara verimli olarak ve zamanında ulaşıp ulaşmadığımızı tayin eden bir araç olarak tanımlayabiliriz Bu tanıma göre denetimin üç ana ögesi bulunmaktadır:

1. Her şeyden önce belli amaçların bulunması gerekmektedir. Bu amaçlar örgütün ana amaçlarıdır.

2. Denetimin ikinci ögesi verimliliktir. belirlenen amaçlara verimli bir biçimde, fazladan para, emek, malzeme ve zaman harcamadan ulaşmak önemlidir.

3. Üçüncü öge ise zamandır. Belirlenen amaç ve sonuçlara, belirlenen zaman içinde ulaşmak gerekmektedir.¹⁰

⁵ Uluğ, Feyzi, "Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı Işığında Kamu Denetim Sisteminde Yeniden Yapılanma", *Amme İdaresi Dergisi*, C.37, S. 2, Haziran 2004, Ankara, s. 97.

⁶ Tortop, Nuri, vd., s. 160.

⁷ Tosun, Kemal, *İşletme Yönetimi*, Mars Yayınları, İstanbul, 1984, s. 129.

⁸ Örnek, Hüsamettin, "Kamu Yönetiminde Denetim ve İlkeleri", *Denetim Dergisi*, Yıl: 6, Sayı: 71-72, Kasım-Aralık, 1991, s. 14.

⁹ Newman, William, *İşletmelerde ve Kamu Yönetiminde Sevk ve İdare*, Çev. Kenan Sürgit, TODAİE Yayınları, Ankara, 1979, s. 479.

¹⁰ Köksal, Erhan, "Türkiye'de Merkezi Hükümetin Taşra Örgütünün Denetimi", *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt: 20, Sayı: 3, Aralık 1998, Ankara, s. 43.

Diğer bir bakış açısından denetim için iki temel öge belirleyebiliriz.¹¹

1. Kabul edilen plânın, verilen direktiflerin veya belirli bir şekilde konulan ilkelerin varlığı,

2. Kabul edilen plâna, verilen direktife ve konulan ilkelere uygun ve etkin bir yönetim faaliyeti.

Ortaya konulan bu tanımlarda var olan bazı ortak temel noktalar, örgüt (yönetim) için amaçların belirlenmesi ve bu amaçlar için etkinlikte bulunulmasıdır. Böylece denetim yoluyla, belirlenen amaçlar için yapılan etkinlikler ve çalışmalar incelenmekte ve varsa oluşan sapmalar ortaya çıkarılmaktadır.

Denetimin temel amacı, mevcut olanı ortaya koyup olması gerekenle karşılaştırmaktır. Bu niteliği ile denetim standartlara uygunluk arayışı olarak tanımlanabilir. Klâsik yaklaşımlarda denetimin birinci işlevi, hata ve yolsuzlukların önlenmesi olarak değerlendirilir. Farklı bir yaklaşıma göre ise denetim bir meslek olmaktan çok, kalkınmanın, çağdaşlaşmanın, toplumsal refaha ulaşmanın vazgeçilmez halkası, ülkeyi geliştiren itici gücü, bir yerde kalkındıran unsurların birbirleriyle pekişmesi ve kaynaşması için gerekli bir harçtır.¹²

Denetimi geniş anlamda, etkileme, erk ve yetke gibi kavramlarla eş anlamlarda kullanan yönetim bilimciler denetimi, bir kimse ya da örgütün bir başka kimse veya örgütün yapacağı şeyleri belirlemesi ya da isteyerek etkilemesi olarak tanımlamak mümkündür.¹³ Denetim konusundaki çağdaş yaklaşımları yansıtan geniş kapsamlı başka bir tanımlamaya göre ise, “denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları (bazı hallerde şu andaki sonuçları) önceden belirlenmiş amaçlar, ölçütler ve standartlara göre, tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, malî yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistematik bir süreçtir.”¹⁴

¹¹ Tortop, Nuri, vd., s. 160-161.

¹² Aytuna, Türkan, “Felsefeci Gözüyle Denetim”, *Denetim Dergisi*, Denetimde Yayını, Ankara, 1986, S. 10, s. 9.

¹³ Onaran, Oğuz, “Örgütlerde Denetim”, *Amme İdaresi Dergisi*, C.1, S. 1, 1972, s. 4.

¹⁴ Coşkun, Arif, *Performans ve Risk Denetim Kavramları*, Sayıştay Yayınları, Ankara, 2000, s. 15.

Yönetim yapımızda soruşturma açarak faaliyetlerin mevzuata uygunluğunun denetimine teftiş denirken, devamlılık içeren ve halen yapılmakta olan faaliyetler ve örgüt çalışmaları üzerinde yapılan, yönetim ve önderlik etme ve onun gelişmesine yardımcı olma fonksiyonları taşıyan mekanizmaya denetim denilmektedir.¹⁵

Genel olarak denetim, bir faaliyetin sonuçlarının mümkün olduğu kadar planlara uygun olmasını sağlamak amacıyla standartlar konması, elde edilen sonuçların bu standartlarla karşılaştırılması ve uygulamaların plandan ayrıldığı noktalarda düzeltme önlemlerin belirlenmesi olarak tanımlanabilir. Bu tanıma göre denetim, stratejik noktalarda denetim standartlarını kurmak, performansı kontrol ve rapor etmek ile düzeltici önlemleri almak gibi aşamalardan oluşmaktadır. Denetim bir amaç değil, örgütü daha verimli bir biçimde yürütme ve amaçlara yöneltmeyi hedefleyen bir araçtır. Denetimin örgütsel yaşama iki önemli etkisi vardır: Birincisi, yalnızca denetimin varlığı, kamu görevlilerinin davranışlarını sürekli olarak düzeltici etki yaratır. Denetimin yapılacağı bilgisi hataların düzeltilmesine yol açar. İkincisi ise denetim sonucundaki rapor ve bu raporun sonuçlarında görülür.¹⁶

Denetimin en kısa şekli ile diğer bir tanımı, örgütün beklenen başarı ölçütlerine ne ölçüde ulaştığını saptamak üzere, bu ölçütlerle yapılan işlerin karşılaştırılması şeklinde yapılabilir. Bu süreçte yapılan işlemlerin örgütsel amaçlara, idarî kurallara ve hukuka uygunluğu araştırılır.¹⁷ Bir kişi, kurum veya iktidarın, değişik yönlerden görünümünün, yapısının, işlerliğinin ve uğraşlarının, yanlışlık, çelişki, tutarsızlık veya eksiklik taşıyıp taşımadığının, yasalar, tüzükler, kararlar, kurallar ve akılcı yaklaşımlar çerçevesinde ölçülmesi, gözlemlenmesi ve izlenmesi için yapılan tüm faaliyetlere denetim denilmektedir.¹⁸

Belli bir amaç etrafında toplanan idarî etkinliğin bütünleyici parçaları, planlama, örgütlenme, motivasyon, eşgüdüm ve denetimdir. Denetim, örgütün planlanan amaç doğrultusunda gerçekleştirdiği faaliyetlerin sürekli kontrolünü esas alır.¹⁹

Denetimin tanımı hususunda aşağıdaki tanımlar da aktarılabilir:

Önceden belirlenmiş politikalar ve bu politikalara uygun kararlara göre belirlenen amaçlara ulaşma ve amaçlara ulaşmada yol gösterici bir kuvvetin var olmasıdır.

¹⁵ Tortop, Nuri, vd., s. 159.

¹⁶ Ertekin, Yücel, "Çağdaş Yönetim ve Denetim", *Türk İdare Dergisi*, S. 421, Ankara, Aralık 1998, s. 497

¹⁷ Bozkurt, Ömer, vd., *Kamu Yönetimi Sözlüğü*, TODAİE Yayınları, Ankara, 1998, s. 62.

¹⁸ Yüzgün, Arslan, *Genel Denetim Yaklaşımı*, Dünya Yayınları, İstanbul, 1984, s. 20.

¹⁹ Akıncı, Müslüm, *Bağımsız İdarî Otoriteler ve Ombudsman*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1999, s. 47.

Olması gerekenle olan arasında yapılan bir karşılaştırmadan ibarettir. Olması gereken, kararın alınmasına kadar izlenen hazırlık aşaması ve bunun kararla somutlaşan ifadesidir. Olan ise kararın uygulanmasıyla gerçekleşen sonuçtur.²⁰

Kazmier, “İşletme Yönetimi İlkeleri” adlı eserinde, yönetimin dördüncü işlevi olarak denetimi belirttikten sonra denetimin, bir örgütte iş görme başarısının değerlendirilmesi ve gereken düzeltmelerin uygulanması işi olarak tanımlamıştır.²¹

Denetim, bir yönetim fonksiyonu olarak işletme yönetimi ile ilgilenenlerin ilgisini özellikle çekmiştir. Örneğin; daha 20. yüzyılın başlarında Fayol, denetimle ilgili olarak şu açıklamaları yapmıştı: Bir işletmede denetim her şeyin kabul edilen programını ve prensiplere verilen emirlere uygunluğunun araştırılmasıdır. Denetim her şeye, işlemlere, eylemlere, kişilere, eşyalara uygulanır²². Denetim kavramı, yönetim, yetki, işlev, işlem ve eylem kavramlarıyla yakın bir ilişki içindedir.²³

Denetimde bir faaliyetin ve sonuçlarının, norm standart veya model olarak adlandırılan diğer bir unsurla yani değerlendirme ölçütü ile karşılaştırılması söz konusudur. Faaliyet ve sonuçların bir norm, standart veya modelle karşılaştırılması sonucu düzeltilmesi gereken bir sapmanın olup olmadığı incelenir.²⁴

Denetimin, boyutları veya biçimleri normalin dışında olan parçaları çıkarıp atmak amacıyla yapılan bir işlem olarak tanınmasının nedeni de denetimin bir karşılaştırma ve ölçümden ibaret olduğudur.²⁵

Lima Deklarasyonunda denetim kavramına, bu işlevin temel özellikleri ve amaçları anlatılarak açıklık getirilmiştir. Buna göre, "Kamu fonlarının yönetimi bir vakıf (emanet idaresi) yerine geçtiğinden, denetim kavramı ve kurumu kamu malî yönetimlerinde kuruluşta vardır. Denetim kendi içinde bir son değildir; ancak amacı, malî yönetimin, kabul edilen ölçütlerden ve mevzuata uygunluktan sapmalarıyla verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik ilkelerinin ihlallerini düzeltmeye yönelik hareketleri mümkün kılacak, hesap vermekle yükümlü olanların sorumluluk almalarını sağlayacak olan düzenleyici bir sistemin vazgeçilmez bir parçasıdır."

²⁰ Blackham, H.J., *Political Discipline in a Free Society*, Londres, 1960, s. 35.

²¹ Kazmier, J. Leonard, *İşletme Yönetimi İlkeleri*, Çev: Cemil Cem, TODAİE Yayını, 1979, s. 44.

²² Kazmier, Leonard., s. 45.

²³ Atay, Cevdet, *Devlet Yönetimi ve Denetimi*, Alfa Yayınları, İstanbul, 1999, s. 22.

²⁴ Geist Benjamin, ve Mirzahi, Nissim, "State Audit: Principles and Concepts", *State Audit and Accountability*, State of Israel State Comptroller's Office, Jerusalem, 1991, s. 21.

²⁵ Altuğ, Figen, *Malî Denetim*, 2. Baskı, Ezgi Kitapevi Yayını, Bursa, 2000, s. 1.

“Denetim kavramı ve varlığı kamu malî yönetiminin ayrılmaz bir parçasıdır. Denetim, amacı kabul edilmiş standartlardan sapmaları ve malî yönetimin yasaya uygunluk, verimlilik, etkililik ve ekonomiklik ilkelerinin ihlal edilmesini ortaya çıkarmak olan düzenleyici sistemin kesinlikle gerekli ayrılmaz bir parçasıdır.”²⁶

Avrupa Birliği Sayıştayı'na göre de kamu kesiminde denetim, bir kuruluşun faaliyetlerinin ve işlemlerinin hedeflere, bütçelere, kurallara ve standartlara uygun olarak yürütülmesinin ya da işlemlerinin güvence altına almak üzere incelenmesidir. Bu incelemenin amacı, düzenli aralıklarla düzeltici önlemi gerektirebilecek sapmaları belirlemektir²⁷. Görüleceği üzere her iki tanımda da hakim olan unsur denetimin tek başına bir fonksiyon ve kendi içinde sonlanan bir faaliyet olmadığıdır. Bu tanımların, düzenli bir faaliyet olan denetimi temel olarak yönetimin bir uzantısı, vazgeçilemez bir parçası olarak algıladığını söylemek yanlış olmaz. Zira çağdaş denetime yüklenen en temel amaç yönetimin, denetim bulgularına dayanarak düzeltici eylemlere başvurmasını sağlamaktır.

Denetim olgusuna kurumsal açıdan, özellikle sosyal ve siyasi ilişkiler yönünden bakıldığında, denetimin toplumsal, siyasi, iktisadi, malî ve idarî alanlarda söz konusu olduğu ve denetim ilişkilerinin tek yanlı olmadığı, çoğu durumda, yönetilenlerin ve denetlenenlerinde denetleyici konumunda oldukları görülür.

Kamu gücüne sahip kurum ve organlar, gerektiğinde zor kullanma yetkisine dayanarak, yönetilenler üzerinde denetim yapabilirler. Ancak bu denetim özellikle demokratik toplumlarda tek yanlı değildir. Yönetilenlerin de benzer alanlarda çeşitli yollarla kamu gücünü kullananları denetlemesi mümkün olabilmektedir.

Bu denetleme, dernekler, meslekî örgütler, sendikalar, siyasi partiler, basın, kamuoyu ve şirketler tarafından yapılır. Sınırlama yöntemleri, seçimler, referandum, plebisit, halkın vetosu ve girişimi gibi demokratik kurumlar ve usullerde gerçekleştirilebilir.

Denetim, idarî alanda yapıldığından daha somuttur. Zira yönetim işlevi, niteliği gereği toplum ve devlet yaşamının güncel olaylarında, yanıt bekleyen sorunların çözümüne ilişkin olarak sürekli biçimde kendini göstermektedir. Yönetimin denetimi

²⁶ INTOSAI, "The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts. ", Peru, 1977, s.23.

²⁷ Yörüker, Sacit, *Türkçe-İngilizce-Fransızca Denetim Kavramları*, Sayıştay Yayınları, Araştırma/ İnceleme / Çeviri Dizisi: 1, Eylül 1999, s. 5.

idarî kuruluşların ve kurumların kuruluşu, organları, personeli, malları ile işleyişi üzerinde yapılan denetimdir.

Amerikan Yeminli Muhasipler Derneği'nin Denetim Kavramları Komitesi'nin yaptığı bir tanımda denetim, iktisadi faaliyetler ve olaylara ilişkin iddiaların önceden saptanmış değerlendirme ölçütlerine uygunluğunu araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla objektif bir şekilde kanıt toplamayı ve bu kanıtları değerlendirmeyi içeren sistematik bir süreç olarak belirlenmiştir.²⁸

Yine denetime iktisadi açıdan yaklaşan bir başka tanımda ise denetim, yetkili ve bağımsız bir kişinin özel bir ekonomik birimle ilgili somut ve ölçülebilir bilgi toplaması ve elde ettiği ölçülebilir bilgi ile değerlendirme ölçütü arasındaki uygunluk derecesini belirlemesi ve raporlaması süreci olarak belirlenmiştir.²⁹

Sosyal bir kavram olarak denetim ise şu şekilde tanımlanır: Olması beklenenle gerçekleşenin toplumsal gruplar dışındaki bir kişi tarafından karşılaştırılmasını, sonuçların raporlanmasını içeren özel bir inceleme türüdür.³⁰

2. Denetimin Amaçları

Denetim yolları ve yöntemleri olsa da denetimin özü değişmez aynı kalır. Denetimde temel amaç, istenilen amaç ile gerçek olan iki durumun karşılaştırılması, yaklaştırılmasıdır. Denetimle, olanla olması gereken karşı karşıya getirilir ve uygunluk ya da sapmadan hangisinin daha büyük olduğu meydana çıkarılır.³¹

Denetimin yöneldiği amaçlar şöyle sıralanabilir:³²

- Devlet kurumlarının, yaptıkları işle orantısız bir şekilde genişleme eğilimlerine engel olmak,
- Kamu görevlileri tarafından, kamuoyunun eleştirilerinin de dikkate alınmasını sağlamak,

²⁸ Douglas R., vd., *Auditing Concepts and Methods*, Six Edition, The McGraw-Hill Companies, USA, 1996, s. 4.

²⁹ Arens, Alvin A. ve Loebbecke, James K., *Auditing*, Fourth Edition, Frentice-Hall International Editions, USA, 1988, s. 1.

³⁰ Flint, David, *Philosophy and Principles of Auditing: An Indoduction*, Macmillan Education Ltd, Hong Kong, 1988, s. 5.

³¹ Örnek, Acar, *Kamu Yönetimi*, Meram Yayın Dağıtım, İstanbul-1992, s. 248.

³² Tortop, Nuri, vd., s. 157.

- Kamu görevlilerinin hukukî metinleri keyfi bir şekilde yorumlamalarını önlemek,
- Kamu görevlilerinin, yönetilenlerin haklarını hiçe sayarak zaman zaman buldukları makamları kişisel çıkarları için kullanmamalarını sağlamak,
- Kamu görevlilerinin, devlet yönetiminde tek başlarına söz sahibi otoriteler haline gelmelerine imkan vermemek.

Kamu yönetimi açısından denetleme, daha çok bürokratların ve memurların görevleri dolayısıyla sahip oldukları yetkileri keyfi bir şekilde kullanmalarına engel olmak açısından önem taşır.

Devlet memurları açısından denetimin belli başlı iki etkisi vardır. Bu etkilerden birincisi, denetimin varlığı, memurları davranışlarını devamlı olarak düzeltmeye yöneltmesidir. İkinci etki ise memurların yaptıkları işlerde resmi ve şekli bir sonucun sağlanması yönündedir. Yapılan denetimin sonucunun veya özeti yayınlanması da, idarenin işleyişi üzerine, kamuoyunun, siyasi partilerin ve baskı gruplarının dikkatini çeker. Bunun sonucunda manevi bir yaptırım ortaya çıkabilir.³³

Denetimle idarenin kendisine verilen görevi nasıl ve hangi ölçüde yerine getirdiği araştırılır ve saptanır. İdarenin işleyişindeki eksik ve hatalarla, bunların nedenleri, denetim sonucunda anlaşılır ve ortaya çıkar. Bunları gidermek ve düzeltmek için önlem alma olanağı doğar. Eğer idarî işlerin yerine getirilmesindeki eksiklik ve aksaklıkların, görevlilerin hatalarından ileri geldiği saptanır ise hatalı görevliler, uygulanacak yaptırımlarla görevlerini daha iyi yapmaya zorlanır. Denetim, işleyişteki aksaklıkları saptayarak bunların düzeltilmesini, görevlilerin daha iyi çalışmasını sağlamaya yönelik bir eylemdir.³⁴

Denetleme sadece emir vermek, gösteriş yapmak, korku vermek değildir. Bir işin gitmesini istediğimiz bir doğrultuya yöneltmesi anlamına gelir. Bu anlamda denetlemenin, yapıcı nitelikte olması, kusurların bir daha tekrarlanmaması için, ilgilileri yeterli bilgilerle donatmaya yönelmesi gerekir.³⁵

³³ Gournay, Bernard, *Yönetim Bilimine Giriş Çağdaş Toplumlarda Kamu Yönetimi*, Çev. İhsan Kuntbay, Ankara-1971, s. 99-100.

³⁴ Örnek, s. 247.

³⁵ Tortop, Nuri, “Yönetimin Denetlenmesi ve Denetleme Biçimleri”, *Amme İdaresi Dergisi*, C: 7, S: 1 - Mart 1974.

3 Denetimin Başlangıç ve Gelişimi

Denetim tarihinin gözden geçirilmesi, denetim olgusunun gelişimini de göstermektedir. Tarihsel gelişimi kesin olarak kayıtlara dayanmamakla birlikte, eski çağlardan itibaren denetimin varlığına ilişkin bilgiler bulunmaktadır. Denetimin kökenlerini M.Ö. 3000 yıllarında Ninova kentine kadar dayandıran arşiv bilgileri,³⁶ Eski Mısır, Yunan ve Roma medeniyetlerinde kamu hesaplarının kontrolüne ve sağlamalarına ilişkin kanıtlar³⁷ ve benzeri ipuçları denetimin tarihinin oldukça eski dönemlere kadar gittiğini gösterir. Bugünkü anlamda siyasi ve sosyo-ekonomik boyutları olan kamusal denetimin kökeni ise demokrasinin doğuşu ile eşzamanlıdır. Çin Denetim Topluluğu ise Çin’de denetimin tarihini M.Ö. 1100 yıllarında başlayan Zhou Hanedanlığına kadar dayandırmaktadır. Çünkü demokratik gelişmenin kökeni, mutlak iktidarın sınırlandırılması ve kamusal eylem ve işlemler üzerinde halk adına denetim ve gözetim olanağının sağlanması girişimlerine dayanır.

Bu mücadeleler sonucu tarihte ilk kez İngiltere’de oluşturulan Parlamentonun ilk ve en önemli işlevi, halktan toplanan vergilerin kontrol altına alınmasını ve daha sonraki aşamada da, kamu giderlerinin sınırlandırılmasını sağlamak olmuştur. “Kral karşısında giderek güçlenen Parlamento, malî denetim alanındaki yetkilerini daha başka alanlarda hak ve özgürlükler elde etmek için bir araç olarak kullanmaya başlamıştır. Parlamentonun gelişmesinde başlangıçta Avam, paranın harcanacağı alanlarla ilgili olarak ve toplanacak miktar hakkında şartlar ileri sürmeye başlamıştır. III. Edward döneminde Parlamento, kendisine Kraliyet masraflarını inceleme hakkı veren bir yasa onaylamıştır. Bu yasa Yüzyıl Savaşlarının ilk yıllarında Parlamento, belirli uygun kişilerin, hazinedar veya sorumlu olarak paranın tamamen savaş masraflarına harcanması, başka bir amaçla kullanılmamasını sağlamak üzere atamalarını zorunlu kılmıştır. Bu gibi tedbirler bir defa ortaya çıktıktan sonra diğerlerine örnek teşkil etmiş ve hiçbir zaman unutulmamıştır.”³⁸

Bu şekilde bütçe hakkının hükümdarlardan halkın temsilcilerinden oluşan parlamentolara geçmesi, bütçesel işlemlerin doğru, tam ve amaçlarına uygun yapılıp yapılmadığının denetimini de kaçınılmaz kılmıştır. Başlangıçta bütçenin

³⁶ Sharkansky, Ira, “The Development of State Audit”, *State Audit and Accountability*, State of Israel State Comptroller’s Office, Jerusalem, 1991, s. 5.

³⁷ Khan, M. Arkam, Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş, Çev. Faruk Eroğlu, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:19, Ekim-Aralık 1995, s. 15.

³⁸ Kanada Kapsamlı Denetim Vakfı, *Kanada’da Kapsamlı Denetim*, Çev. B.M. Özgüven, Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1987, s. 11.

uygulanmasının denetimi doğrudan parlamento tarafından yapılırken, gün geçtikçe malî işlemlerin nitelik ve nicelik itibarıyla artması ve karmaşıklaşması, bu görevin tarafsız bir uzman kuruluş tarafından yürütülmesini gerektirmiştir. Bu gereksinim, günümüzde Sayıştay olarak bildiğimiz ve kökenleri 13. yüzyıla kadar giden yüksek denetim kurumlarının oluşumunu gündeme getirmiştir.

Ortaya çıktığı ilk zamanlar bütünüyle siyasi iktidarı denetlemek ve sınırlandırmak amacıyla oluşan parlamentonun daha sonraki gelişim sürecinde siyasi iktidarı oluşturması, bütçenin yapılması ve denetlenmesi alanındaki işlevini azaltmıştır. Diğer yandan kamu gelirleri ve giderleri alanındaki çoğalma ve çeşitlenmeler, bütçe yapma ve denetleme işini bir uzmanlık uğraşı haline getirmiştir. Bu ortamda Sayıştaylar parlamentonun doğrudan yapması gereken bir işi üstlenip demokrasinin vazgeçilmez unsurları haline gelmişlerdir.³⁹

Denetim kelimesi Latince “audit” kelimesinden gelmekte olup “duyma, dinleme faaliyeti” ile ilgilidir. Çoğu insanın okuma ve yazmayı bilmediği dönemlerde kralın malvarlığını bilen denetçiler; kontrolleri altındaki kralın hizmetkarlarını kralın mal varlıklarını sayarken dinleyip hataları veya atlamaları kaydederdiler. Bu şekilde dinleme faaliyeti yapan kişilere “auditor” (denetçi-dinleyen), yapılan faaliyete de “audit” (denetim-dinleme) denilmiştir.⁴⁰

Kökene eski devirlere kadar uzanan ve hayatımızın hemen her alanında kullandığımız denetim kavramı, uygulamada herhangi bir teorinin yardımı olmaksızın gelişmiştir.⁴¹ İkel denetim dönemi olarak adlandırılan eski Mısır ve Babiller zamanında iki veya daha çok görevlinin ayrı ayrı kayıtlar tutması ve daha sonra bu kayıtların doğruluğunun kontrol edilmesi için birbiri ile karşılaştırılması denetimin ilk adımlarıdır.

Denetimin varlığı, MÖ 3500 yıllarına kadar giden Mezopotamya kayıtlarından çıkarılmaktadır. Malî işlemleri de içeren bu kayıtlar, bir soruşturma sistemi olarak yorumlanabilecek çeşitli işaretler içermektedir. İç kontroller ve görev dağılımının ortaya çıkışı da muhtemelen aynı döneme rastlamaktadır. Mısır, Yunan, Çin, Pers ve İbrani kayıtları da benzer sistemlere işaret etmektedir.

Antik Roma’da memurların kendi kayıtlarını diğerlerinin kayıtları ile karşılaştırdığı bir hesap sorgusu sistemi oluşturulmuştur. “Audit” kavramının oluşması

³⁹ İnan, Atilla, *Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı*, Ankara, 1992, s. 4.

⁴⁰ Taylor, Donald H. ve Glezen, G. William, *Auditing: An Assertions Approach*, John Willey and Sons, New York, 1997, s. 12.

⁴¹ Flint, s. 4.

da bu hesap sorgusunun bir sonucudur. Roma İmparatorluğunun çöküşü ile soruşturma da dahil birçok malî faaliyet ortadan kalkmıştır.

Meslek unvanı olarak auditor unvanı, 1289 yılında ilk defa İngiltere’de kullanılmıştır. Profesyonel denetçiliğin ilk örgütü ise 1581’de Venedik’te kurulmuştur.

Ortaçağda iş sahiplerinin sık sık temsilcilerini ticaret yapmak üzere uzak yerlere göndermeleri bu temsilcilerin malları satıp karşılığında mal alarak ülkelerine geri getirmeleri sermaye sahiplerinin bu alışverişlerin sonucunu öğrenme ve ticaretin riskleri konusunda haber alma arzuları ticaretin gelişmesiyle birlikte özel sektörde de bir denetim ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

Bu dönemde özel kesimin bağımsız denetime ve uzman kişilere duyduğu ihtiyacın nedenleri şöyle özetlenebilir.

- İlk neden ticaretin artmasıyla sermaye sahiplerinin hesap ve işlemlerden uzak kalmasıdır. Önceleri bu neden yalnızca uluslararası ticaret için geçerli iken işletme ölçeklerinin büyümesiyle her işte geçerli hale gelmiştir.

- İkinci neden malî bilgilerin hazırlanması ve bunlardan bir sonuç çıkarılması iş sahiplerinin bilgilenmesini sağlamış diğer işletmelerde rekabet ve çıkar çatışmalarını gündeme getirmiştir.

- Üçüncü neden, iş hayatındaki işlemlerin zaman içinde karmaşık bir hale gelmesidir. Malî konuları anlamak zorlaşmıştır.

- Dördüncüsü, iş sahiplerinin malî konularda yapılacak herhangi bir yanlışlığın riskli olabileceğini fark etmesidir.

Hesap verme sorumluluğu kavramının kamuda daha çok geliştiğini görmek için onyedinci yüzyıl İngilteresine bakmak gerekecektir. 17. Yüzyılın bitimine az bir zaman kala 1690 yılında İngiltere’de önce Kamu Hesapları Komitesi kurulmuş ve 1866 sayılı yasayla Sayıştay kurulmuştur. Kamu maliyesinde parlamentonun üstünlüğü ilkesi bu dönemde yerleşmiştir.

Parlamente kontrolün dört ana unsuru vardır. Bunlar;

- Vergileme kontrolü,
- Harcama amaçlarının kontrolü,
- Muhasebe kayıtlarının etkin denetiminin sağlanması,
- Muhasebe ve denetim raporlarının Parlamento Komisyonları yoluyla kontrol edilmesi.

Ortaçağda İngiltere’de krallığa karşı sorumlu yüksek memurların, tahsildarlar tarafından toplanan paraların kayıtlarını karşılaştırmaları denetimin gelişmesinde önemli bir rol üstlenmiştir.⁴²

Kralın ya da hükümdarın gelir ve giderlerini ona boyun eğerek denetleyen ve bu denetim sürecinin bir parçası olan denetçi, Fransız Devrimi ile beraber kamu parası ile ilgili sadece krala karşı değil, topluma karşı da bilgi vermeye, sorumlu olmaya başlamıştır. Bu andan itibaren denetim dışsal bir süreç anlamını kazanmıştır.⁴³

Merkantilizmin geliştiği dönemlerde uluslararası ticaretin artması, pazarın sınırlarını çizen ulus devletlerin ortaya çıkışı, denetimin uzak diyarlara ticaret amacıyla gidenlerin dönüşlerinde muhasebelerinin yapılmasını esasa bağlaması sonucunu doğurmuştur. Hesap ve işlemlerin esaslara bağlanma ihtiyacı da denetim kavramını beraberinde getirmiştir. Bu dönemde hesap ve işlemlerin kontrolünü yapan ve sonucunda görüş bildiren, önceden de belirttiğimiz Latince “dinleme” anlamına gelen audit kelimesinden türetilen auditör (denetçi) denilen kişiler ortaya çıkmıştır.⁴⁴

Sanayi Devriminin ortaya çıkması ile birlikte Avrupa’da muhasebe kayıtlarının incelenmesi ve belgelendirme dahil günümüz denetimi ile benzer özellikler taşıyan bir denetim sistemi oluşmaya başlamıştır. Sanayi Devriminden sonra kurulan işletmeler ise hesaplarda meydana gelebilecek hata, yolsuzluk ve suistimalleri önleyecek yöntemler geliştirmeleri için denetçilerden yararlanmışlardır. Modern anlamda denetim kavramı sanayi devrimi sonrasında gelişmiş ve bugünkü niteliğine kavuşmuştur. Avrupalılar zamanla bu uygulamaları Kuzey Amerika’ya taşımıştır. 1850’li yıllarda, “İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü” tarafından modern muhasebe denetimi yazılı hale getirilmiştir. İngiltere’den Amerika’ya göç eden muhasebeciler, 1886 yılında, New York’ta ilk Diplomalı Kamu Muhasipleri Kanunu’nun çıkarılmasını sağlamışlardır.

Yirminci yüzyılın ilk yarısından itibaren geniş ve karmaşık yapıdaki şirketlerin ortaya çıkması ile denetim fonksiyonunun gelişimi hızlanmıştır. İşletmelerin sayısındaki artış ve karmaşıklıklar denetçiden hesapların doğruluğu, tabloların düzenliliğinden başka işletmenin malî durumu hakkında görüş beyan etmesinin istenmesine yol

⁴² Taylor ve Glezen, s. 12.

⁴³ Geist, Benjamin, *Studies in State Audit, Introduction Part*, State of Israel, State Comptroller’s Office Jerusalem, 1995, s. 1.

⁴⁴ Abid, Naimatullah, *Performance Evaluation and Performance Audit*, Department of Auditor General of Pakistan, Lahore, 1990, s. 4.

açmıştır. Böylece denetimin hata ve yolsuzlukları bulup ortaya çıkarma amacı arka plana itilmiştir.⁴⁵

Denetimin işlevleri, kapsamı ve niteliğindeki en hızlı ve temel değişim, II. Dünya Savaşı sonrası dönemde gerçekleşmiştir. Bu dönemde hata bulmaya yönelik denetim anlayışı büyük ölçüde değişmiş, hesap ve işlemlerin tek tek incelenmesi yerine dönem sonu malî tabloları üzerinden kurum ve kuruluşların değerlendirilmesine öncelik verilmiştir. Bu dönemde denetçilik mesleğini yürütenler de, diğer önemli meslek grupları gibi organize olmaya başlamış ve mesleğin geliştirilmesi için gerekli kurumsal altyapı hazırlanmıştır. Akademik çevrelerde de denetim mesleğine olan ilgi artmış ve mesleğin bilimsel gelişimine bu çevrelerin önemli katkısı sağlanmıştır. Denetimin geliştirilmesinde en büyük katkı, denetim faaliyetlerinin belirli meslekî ve bilimsel standartlara dayandırılması amacıyla yapılan çalışmalarla sağlanmıştır. Çeşitli ülkelerin ulusal denetim standartlarını oluşturmaları, bunun yanında Uluslararası Denetim Standartlarının hemen her ülkeye kabul edilmesi, bunlara paralel olarak çağdaş denetim tekniklerinin tüm dünyada yaygınlaşması II. Dünya Savaşı sonrası denetimin gelişme eğilimi içine girdiğinin birer kanıtıdır.

Özel denetim alanında da belirgin gelişmelerin görüldüğü bu dönemin başlıca yeniliği, şüphesiz performans denetimine geçiş olmuştur. 1940'lı yıllarda firmaların sanayi standartlarına göre verimlilikleri ölçmek üzere faaliyet denetiminin önem kazanmasıyla performans denetimi ortaya çıkmıştır.⁴⁶ Böylece denetimin odak noktası, kullanılan kaynaklardan yönetim faaliyetleri, işlevleri, maliyetleri ve başarılarına doğru değişmiştir. Denetim, harcama kalemlerinin önemini vurgulama yerine, özgül bir faaliyet ya da işlevden beklenen sonuçların tanımlanması şeklinde gelişmiştir.⁴⁷

1960'lardan sonra klâsik bütçeden Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemine geçilmesi de kamusal denetimin boyutunu değiştirmiştir. Toplumsal beklentilerdeki artış ve buna bağlı olarak kamusal faaliyetlerdeki çeşitlenme ve harcama miktarındaki olağanüstü artış denetimin önemini bir kat daha arttırmış, denetimde yeni model ve sistem arayışlarını beraberinde getirmiştir. 1970'li yıllardan sonra yasama organının da kamu harcamalarının verimliliği, etkinliği ve ekonomikliği hususlarında bilgi sahibi

⁴⁵ Güredin, Ersin, *Denetim*, Beta Yayınları, İstanbul, 1998, s. 8.

⁴⁶ Kubalı, Derya, "Performans Denetimi" *Amme İdaresi Dergisi*, C.32, S. 1, Mart 1999, s. 34.

⁴⁷ GAO, *Performance Budgeting, Report to Congressional Committees, Accounting and Information Management Division*, Washington D.C., Marc 1997, p.5.

olma isteği denetimin uygunluk denetimi yerine performans denetimine yönelmesini sağlamıştır.

Denetim mesleğinde asıl gelişme İkinci Dünya Savaşı sonrasında yaşanmıştır. Özel kesimde müşteriye sunulan her mal veya hizmetin satılmayacağıının anlaşılması, kamu kesiminde vergi gibi yükümlülüklerini yerine getiren vatandaşların daha bilinçli hale gelmesi ve devletten beklentilerin artması, etkinlik ve verimlilik arayışlarına bağlı olarak denetimin geleceğe yönelik bir unsur haline gelmesini sağlamış, diğer bir değişle daha kaliteli mal ve hizmet talepleri, denetimin de bu amacı sağlamaya yönelik yeniden yorumlanmasına yol açmıştır. Bu olanlar denetim ile ilgili olarak uluslararası nitelikte örgütlenmelerin kurulması ve bu örgütlerin yaygınlaşması sonucunu getirmiştir.

B. DENETİM STANDARTLARI VE YÖNTEMLER

Denetim işlevi yapmakla görevli kurum, birim veya kişiler bu işlevlerini yerine getirirken hangi ilkelere göre hareket etmelidirler? Bu konuda genel ilkeler var mıdır? Yoksa, bunlar denetimin yapıldığı kuruma veya denetim konusunun özelliğine göre değişir mi? Denetim konusunun özelliklerine göre hiç kuşkusuz bazı denetim ilkeleri belirlenebilir. Fakat denetime ilişkin olarak her yerde ve her zaman uyulması gereken bazı genel ilkeleri, standartları belirlemek gerekir. Denetimde kalite ve güvenilirliğin güvencesi ise denetim faaliyetinin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğuna bağlıdır. Bu belirleme bizi denetçinin niteliklerine ve denetim sürecinin geneline yönelik denetim standartlarına ulaştırır. Denetim standartları bir yerde yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünü olup, hem kişisel özellikleri itibariyle denetçiyi, hem de başından sonuna kadar tüm denetim sürecini kapsar. Özellikle devlet yönetimi içerisinde kamusal nitelikli denetimlerde denetime ve denetim organlarına egemen olan bazı ilkeler; bağımsızlık ve tarafsızlık, yasallık, dürüstlük ilkeleridir⁴⁸

Devlet denetim kurumlarının, hizmet ettiği kişiler ile olan ilişkilerinde, adalet, doğruluk ve eşitliği her zaman devam ettirmesi önemli görevlerindedir. Denetim kurumları bu tür işler için hüküm vermede yüksek standartlar önermek ve bu standartları uymak eğilimindedirler.⁴⁹

⁴⁸ Geist, Benjamin, *Devlet Denetimi*, Çev. Beyhan Ataç, Sayıştay Yayını, No:28/10, Ankara, 1988, s. 19.

⁴⁹ Gournay, Benjamin, s. 97.

* American Institute of Certified Public Accountants- AICPA

** International Organization of Supreme Audit Institutions- INTOSAI

Denetim standartları, denetçiye meslekî sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetinde ışık tutan genel ilkelerdir. Yapılan denetimin uygun ve geçerli kabul edilebilmesi için denetçinin bu ilkelerden hiçbir şekilde ayrılmaması gerekir.

Meslek örgütlerince kabul edilmiş ve denetim kuruluşları ile denetçilerin uymak zorunda oldukları standartlara “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” denilmektedir. Bu standartlar ilk defa 1947 yılında Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü* tarafından kabul edilmiştir. AICPA tarafından yayınlanan bu standartlar, birçok ülkede benimsenmiş ve günümüze çok az değişikliğe uğrayarak gelmiştir. Birçok ülkenin kamu denetim organları ve muhasebe kuruluşları denetim standartları yayınlamışlardır. Yine Uluslararası Yüksek Denetleme Kurumları Birliği** tarafından da en son 1995 yılında denetim standartları yayınlanmış bulunmaktadır. Ancak denetim organları ve muhasebe kuruluşları tarafından yayınlanan denetim standartları büyük oranda benzerlikler göstermektedir.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denetçilere ayrıntılı olarak yol gösteren ve onlara denetim sırasında neler yapmaları gerektiği, hangi denetim yöntemlerine başvurmaları konularında ayrıntılı bilgiler veren denetim kılavuzu niteliğinde standartlardır. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları genel nitelikli standartlar olup bunlarla ilgili olarak zaman zaman bunlarla ilgili yorumlar ve açıklayıcı alt ilkeler yayınlanmaktadır. Denetim ile ilgili bir sorun ortaya çıktığında bu sorunu çözmek amacıyla resmi olarak yayınlanan yorumlayıcı ve açıklayıcı alt ilkeler denetim standartlarını oluşturmaktadır. Her denetçi on adet Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına aykırı olmayan bu denetim standartlarına da uymak zorundadır. Yine Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denetim faaliyetleri açısından uyulması gereken asgari standartlardır. Bunları denetim kurallarının bütünü olarak değerlendirmemek gerekir. Karşılaşılan bir durumu dikkate almadan sadece standartlara dayanarak denetimin kapsamını daraltmaya çalışan bir denetim anlayışı, denetim standartlarının özüne aykırılık oluşturur.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları; Genel Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama Standartları olmak üzere üç ana gruba ayrılır ve toplam on adettir.

1. Genel Standartlar

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının birinci bölümü genel standartlara ayrılmıştır. Bu standartlar denetçilerin karakterleri, davranışları ve meslekî eğitimleri ile ilgili esasları içerir. Bu açıdan bu standartlara kişisel standartlar adı da verilir.

a. Meslekî eğitim ve yeterlilik standardı

Denetim bir uzman olarak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip kişi veya kişilerce yapılmalıdır. Denetçiler tarafından düzenlenen denetim raporlarının kullanıcıları, denetim görüşünü bildiren denetçiyi veya denetçileri tanımaz. Kullanıcılar için önemli olan güvenilir nitelikte bir denetim görüşünün bildirilmiş olmasıdır. Güvenilir ve kaliteli bir denetim görüşüne ulaşmak için bu işlevi yürüten denetçinin belirli bir meslekî eğitime, deneyime ve yeteneğe sahip olması ve denetim faaliyetini tam bir bağımsızlık ile yürütmesi zorunludur.

Meslekî yeterlilik denetçiler için birinci genel standart tarafından zorunlu bir koşul olarak aranmaktadır. Bu standarda göre, denetim faaliyeti ancak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip uzman kişilerce yürütülmelidir. Genel olarak denetçilik yeterliliğini almış kişilerin gerekli teknik bilgi ve yeterliliğe sahip olduğu varsayılır. Ancak denetçilik belgesini almak için kişinin sınava tabi tutulması gerekir. Bu sınavda denetçinin teorik bilgi düzeyi ölçülür ve denetçi yardımcısı olarak mesleğe başlarlar. Diğer birçok meslekte olduğu gibi denetim mesleğinde de iş başında eğitim çok önemlidir. Bu eğitim genel olarak deneyimli uzman bir denetçinin yanında yardımcı denetçilik yapılarak sürdürülür. Uzman denetçiler kendi meslekî bilgi ve deneyimlerini yanlarında çalışan genç yardımcı denetçilere aktararak onların meslekî açıdan üstün nitelikli uzman denetçiler olarak yetişmelerine çaba harcar.

Başarılı bir denetçi yakın geçmişte kazandığı meslekî eğitimin, yakın gelecek için yeterli olmadığını düşünen kişidir. Bu açıdan başarılı denetçinin kendisini durmadan yenilemesi gerekir. İyi denetçi çeşitli eğitim programlarına devam ederek, meslekî yayınları izleyerek kendini yeniler, etkinlik ve verimliliklerini artırarak birinci genel standardın öngördüğü düzeyde bir denetçi olarak kalmaya çalışır.⁵⁰

b. Bağımsızlık ve tarafsızlık standardı

Denetçi, denetim görevi ile ilgili tüm konularda bağımsız düşünme mantığı içinde olmalıdır. Bağımsızlık, denetim çalışmalarının dürüst ve tarafsız olarak yürütülmesini sağlayacak anlayış ve davranışlar bütünü olarak algılanmalıdır. İkinci

⁵⁰ AICPA, *Statements on Auditing Standards*, s. 47.

genel standart denetçilerin bağımsız düşünme mantığı içinde olmalarını öngörmektedir. Bağımsızlık denetim mesleğinin temelini oluşturur. Tarafsız ve dürüst davranma olarak tanımlanan bağımsızlık denetçilerin vazgeçemeyecekleri bir niteliktir.

Denetim raporlarını kullananlar denetçilerin bağımsız olduğuna inanırlar. Böyle bir inanç denetçilik mesleğinin varlığı için en önemli güvencedir. Kullanıcılar denetçinin bağımsızlığını kuşku ile karşıladıkları durumlarda, denetçinin bildirmiş olduğu denetim görüşü onlar için bir anlam taşımayacaktır. Böyle bir durumda da bir denetim işlevinden söz edilemez. Bu bakımdan denetim görevi yapanlar adalet dağıtımını ile yükümlü yargıç kadar tarafsız ve bağımsız, ön yargılardan ırak bir tutum içinde olmalı ve denetim sonunda kanaatlerini belirtirken sadece kendi iradelerine bağlı kalmalıdır.⁵¹

c. Meslekî özen ve titizlik standardı

Bu standarda göre meslekî yeterliliği sahip ve bağımsız davranan her denetçi görevini sürdürürken ve raporunu düzenlerken meslekî özen ve titizliği göstermelidir. Bu bakımdan denetim görevlilerinin denetim çalışmalarında, denetim ilke ve kurallarına eksiksiz uymaları, yeterli miktarda ve ihtiyaca cevap verecek nitelikte ve güvenilirlikte kanıt toplamaları ve bunlara göre değerlendirme yapmaları vazgeçilmez bir zorunluluk olarak kabul edilmelidir.

Bu standart kaliteli bir denetim yapılması açısından genel bir açıklamayı getirmektedir. Denetçiden beklenen, onun uzmanlığını özen ve titizlikle ortaya koymasındır. Gereken titizlik ve çabayı göstermeyen bir denetçi meslek ahlâkına aykırı davranmış olur. Meslekî özen ve titizliğin gösterilmesi bir yerde denetçinin tüm denetim standartlarına eksiksiz bir biçimde uyması ile sağlanır.⁵²

2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları genel standartlara oranla daha özeldir. Çalışma alanı standartları denetçiye güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmak için kanıt toplamada ve kanıtları değerlemede kılavuz olur.

a. Planlama ve gözetim standardı

Çalışma alanı standartlarından birincisi denetim çalışmasının iyi bir şekilde planlanmasını ve varsa denetçi yardımcılarını iyi bir şekilde nezaret edilmesini

⁵¹ AICPA, *Statements on Auditing Standards*, s. 50.

⁵² AICPA, *Statements on Auditing Standards*, s.56.

öngörmektedir. Denetimde planlama çalışmaları hazırlanırken işgücü planlaması, zaman planlaması ve kaynakların verimli kullanımının planlaması yapılmalıdır.

Uygun bir denetim planlaması yapabilmek için denetlenen kuruluşun örgüt yapısı, kuruluş yeri, ürettiği mal veya hizmetlerin niteliği, yatırımları, alımları, pazarlama faaliyetleri, finansal yapısı, iş ilişkisinde olduğu üçüncü kişiler gibi birçok konuda bilgi toplanmalıdır. Denetçi bu konularda bilgi sahibi olduktan sonra Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının öngördüğü kalitede bir denetimin gerçekleştirilmesi için uygun bir denetim planı hazırlar.

Planlama ile ilgili çalışmalar ayrı ayrı belgelenecek bir denetim programı hazırlanır. Planlamada eğer dahil olunan denetim kuruluşunun bir denetim kılavuzu varsa bu kılavuz denetimin planlanmasında yol gösterici olacaktır.⁵³

Denetçi yardımcıları, sorumlu denetçinin verdiği direktifler dahilinde, denetim programlarına uygun olarak görevlerini yerine getirmeye çalışırlar. Denetim programlarında veya varsa denetim kılavuzlarında, gerekli denetim kanıtlarının toplanması için nasıl bir yol izleneceği ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Denetçi yardımcıları, çalışmaları sırasında sık sık sorumlu denetçiye başvurarak takıldıkları konularda yardım isterler ve konuların kendi açılarından aydınlanması için sorumlu denetçi ile meslekî tartışmalarda bulunurlar. Sorumlu uzman denetçilerin denetçi yardımcıları üzerindeki gözetimlerinin sınırının ne olması gerektiği konusunda kesin kurallar bulunmamaktadır. Ancak bu gözetimin kapsamı; denetçi yardımcısının genel ve meslekî bilgi düzeyine, denetçi yardımcısının konusundaki deneyimine, denetim konusunun zorluk ve karmaşıklık derecesine bağlıdır.

b. İç kontrolün incelenmesi ve değerlendirilmesi standardı

Denetim yöntemlerinin bağlı olduğu testlerden alınacak sonuçların saptanması amacıyla ve güvenilir bir temel olarak mevcut iç yönetim ve iç kontrolün gereği gibi incelenmesi ve değerlendirmesi yapılmalıdır.

Bu standart denetimin kapsamı ve sınırlarının, denetlenen kuruluşun iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinden sonra kararlaştırılmasıdır. Bir kuruluşun etkin bir iç kontrol sisteminin bulunması, yayınlanan raporların ve bilgilerin doğruluk ve güvenilirlik derecesini artırır. Etkin bir iç kontrol sisteminin bulunması raporların ve bilgilerin hatalı olma riskini azaltır. Hata riskinin az olması ise denetim görüşüne ulaşmada gerekli olacak denetim işlemlerinin sayı ve kapsamının daralmasına neden olur.

⁵³ AICPA, *Statements on Auditing Standards*, s.59.

Çalışma alanı standartlarından ikincisi denetçinin iç kontrol sistemini gözden geçirip, bir değerlendirme yapmasını öngörmektedir. Bu standarda göre iç kontrol sisteminin gözden geçirilip değerlemesinin yapılmasında iki amaç bulunmaktadır. Birincisi, sistemin kendisine olan güveninin araştırılarak sistemin etkinliğinin saptanmasıdır. Kuruluşun sahip olduğu iç kontrol sistemi ne kadar etkin ise denetçinin güveni o kadar fazla olacak ve buna bağlı olarak da denetim riski azalacaktır. İkincisi ise uygun bir denetim görüşüne ulaşmada uygulanacak denetim işlemlerinin kapsamını ve ayrıntı derecesini belirlemektir. Bu ise denetçinin hazırlayacağı denetim programı büyük ölçüde kuruluştaki iç kontrol sisteminin etkinliğine veya zayıflığına bağlıdır.⁵⁴

c. İlgili Yasa ve Düzenlemelere Uygunluk Standardı

Denetçi, denetim aşama ve prosedürlerini, malî denetim sonuçlarını ve malî tabloları doğrudan ve önemli ölçüde etkileyen hata, düzensizlik ve mevzuata aykırılıkları ortaya çıkarmayı mümkün kılacak şekilde düzenlemelidir. Denetçi, ayrıca, malî tablolar veya düzenlilik denetimi sonuçları üzerinde dolaylı ve önemli etkisi olabilecek yasaya aykırı işlemlerin mevcut olabileceği ihtimalini göz ardı etmemelidir. Denetçi denetimi, denetim amaçlarını önemli ölçüde etkileyebilecek yasa aykırılıkları ortaya çıkarmayı sağlayacak şekilde düzenlemelidir.⁵⁵

d. Kanıt Toplama Standardı

Denetim konusu olan olaylar ve konular hakkında bir görüşe varmak için makul bir temel sağlayacak kanıtlar, soruşturmalar, gözlemler ve araştırmalar yoluyla yeterli ölçüde yararlı bilgi elde edilmelidir. Çalışma alanı standartlarından üçüncüsü, bir denetim görüşüne ulaşmadan önce yeterli sayıda uygun kanıt toplanmasını öngörür. Denetçi toplayacağı denetim kanıtlarının sayısını kuruluşun iç kontrol sisteminin etkinliğine, denetlenen olayın niteliklerine ve de genel olarak denetlenen kuruluşun durumuna göre belirlemelidir. Denetim konusuyla ilgili olarak yeterli sayıda kanıt toplanmasının yanı sıra bu kanıtların uygun kanıtlar olması da gerekmektedir. Buradaki uygunluk aynı zamanda kalite anlamındadır. Buna göre denetçi yeterli sayıda nitelikli kanıt toplamakla yükümlüdür. Miktar da olduğu gibi, kanıtın uygunluğunun belirlenmesi de denetçinin yargısına kalmaktadır. Genel olarak bir denetim kanıtının niteliğine etki yapan etmenler; kanıtın geçerliliği, nesneliliği, zamanlılığı ve sürekliliğidir.

⁵⁴ Sayıştay, *Sayıştay Denetim Standartları*, Ankara, Şubat 2001, s. 9.

⁵⁵ Sayıştay, *Sayıştay Denetim Standartları*, s. 10.

3. Raporlama Standartları

Raporlama standartları, denetim raporunun yapısı ve hazırlanması ile ilgili ilkeleri içerir. Raporlama standartları, denetim sonucunun yazıyla bildirilmesine ilişkin standartlardır. Her denetimin sonunda denetçi, duruma göre, bulgularını ortaya koyan yazılı bir kanaat belirtir veya rapor düzenler. Bu raporun kapsamının kolay anlaşılır olması, belirsizliklere yer vermemesi, yalnız yeterli ve ilgili denetim kanıtına dayanan bilgileri içermesi ve bağımsız, objektif, doğru, tam ve yapıcı olması gerekmektedir. Denetçilerce ortaya çıkarılan ciddi düzensizlikler ve yolsuzluk uygulamalarına ilişkin olarak yapılması gerekenler hakkında nihai kararı vermek, denetçinin bağlı olduğu Sayıştaya aittir.

Düzenlilik denetimine ilişkin olarak denetçi, mevcut yasa ve düzenlemelere uygunluk sağlanıp sağlanmadığını saptamak için yaptığı testler sonucunda, ya malî tablolara (idare hesabına) ilişkin olan raporun bir parçası şeklinde ya da ayrı bir rapor tarzında yazılı bir rapor düzenlemelidir. Raporun, uygunluk testine tabi olan konular için olumlu teminat, teste tabi olmayan konular için ise olumsuz teminat veren bir beyan içermesi gerekmektedir. Kullanıcılar açısından meslekî bir incelemenin yapılmış olduğu konusundaki tek kanıt denetim raporudur. Bu açıdan denetim raporunun meslekî bir görüşle hazırlanması ve kullanıcılara sunulması gereklidir. Raporlama standartları denetim raporunun yapısı ve hazırlanması ile ilgili ilkeleri içerir. Toplum içi haberleşmenin ve bu konuda ortak bir kullanma zorluğu, raporlama standartlarının genel standartlara ve çalışma alanı standartlarına oranla çok daha kesin ve özel olmaları gerekir.

a. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk

Denetim raporu, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini belirtmelidir. Uzman denetçi; finansal tabloların genel kabul görmüş kuruluşun finansal durumunu, finansal durumundaki değişiklikleri ve faaliyetlerle ilgili sonuçları doğru ve dürüst bir biçimde sunduğu konusunda bir yargı da bulunur. Denetçinin böyle bir yargıya ulaşması için dürüstlikle ilgili belirli ölçütlerden yararlanması gerekir. Bu ölçüt ise genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir. Bu standart, denetçinin raporunda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulması gerektiğini açıkça öngörmektedir. Bu ilkelere açıkça uyulmamış olduğu durumlarda denetçi bunun sonuçlarını da açıklamakla yükümlüdür.

b. Süreklilik

Denetim raporu, muhasebe ilkelerinin geçmiş dönemle bağlantılı olarak cari dönemde de değişmeden uygulanmış olup olmadığını açıkça belirlemelidir. Süreklilik ilkesi dönemlere ait finansal tabloların karşılaştırılabilmesine olanak sağlar. Finansal tabloların karşılaştırılabilmesi için bunların dayanağı olan ilkelerin yıldan yıla değişmemiş olmaları zorunludur. Ancak geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda kuruluşlar uyguladıkları ilke ve yöntemlerde değişiklik yapabilirler. Ancak bu değişiklikler ve bunların parasal etkileri finansal tabloların dipnotlarında açıklanır. Denetçi, bir önceki döneme göre değişiklik yoksa bunu raporunda belirtmez, fakat değişiklikler varsa bu değişiklikleri raporunda belirtmelidir.

c. Açıklayıcı bilgiler

Finansal tablolardaki bilgi verici açıklamalar, raporda aksi belirtilmedikçe makul ölçüde yeterli sayılmalıdır. Finansal tablolar çeşitli gruplara alacakları ekonomik kararlar için gerekli olan geçerli bilgiler sunarlar. Karar alıcılar için bu bilgiler zamanında, eksiksiz, geçerli ve tarafsız olmalıdır. Bu bilgilerin kimler tarafından kullanılacağı ve hangi tür ekonomik kararlara dayanak olacakları denetçi tarafından bilinemez. Finansal tablolar mümkün olduğu kadar fazla kullanıcıya hitap edebilmek için geniş amaçlı olarak düzenlenir. Denetçi finansal tablolarda yer alması gereken açıklayıcı notları da inceleyerek, bu tabloların kendilerinden beklenen amacı yerine getirip getirmediğini araştırır. Yeterli derecede açıklamanın olmaması durumunda denetçi raporunda bunu belirtir.

d. Görüş bildirme

Yürütülen denetimin sonucu denetim raporunda açıklanır. Denetim raporu, ya bir bütün olarak finansal tablolarla ilgili bir görüşün bildirilmesini kapsamalı ya da bir görüş bildiremiyorsa bu durumu nedenleriyle birlikte açıklamalıdır. Finansal tablolarla birlikte denetçinin adının geçtiği bütün durumlarda, denetim çalışmasının niteliği ve varsa denetçinin üstlendiği sorumluluk derecesi denetim raporunda yer almalıdır. Bu standart denetçinin finansal tablolarla olan ilişkisinin ve aldığı sorumluluğun derecesinin belirtilmesini de zorunlu kılmaktadır. Denetim raporuyla finansal tabloların kullanıcıları, denetçinin görüşüne güvenerek, finansal tablolardaki bilgileri doğru ve güvenilir kabul ederler ve alacakları kararlarda kullanırlar.

C. DENETİMİN İŞLEVİ

Her toplumda ve örgütte alınacak kararlar doğrudan doğruya karar işlemi sırasında elde bulunan geçerli bilgilere dayandırılır. Örgütlerin ve toplumların gelişmesi ve büyümesiyle güvenilir ve doğru bilgi elde etme ihtiyacı giderek artmaktadır. En küçük toplumda dahi alınacak kararlar karar işlemi sırasında elde bulunan geçerli bilgilere dayandırılır. Toplumlar gelişip büyüdükçe yapılan işlemlerin nitelikleri karmaşıklaşmakta, sayıları artmakta ve karar alıcılara sunulan bilgilerin güvenilir ve doğru olma olasılıkları da azalmaktadır. İşlemlerin karmaşıklaşması ve sayılarının hızla çoğalması hata yapma olasılığını artırmaktadır. Hataların bilinmemesi ise bilgilerin güvenilirliğini azaltır.

Karar alıcılar kendilerine sunulan bilgileri doğrudan kaynağına inerek inceleme olanağına sahip değildir. Karar alıcılar başkaları tarafından hazırlanmış bilgileri veri kabul ederek bunların doğruluğuna güvenmek zorundadır. Başkaları tarafından hazırlanan bilgilerin ise kasıtlı olarak veya olmayarak her zaman hata ve yanlışları kapsama olasılığı yüksektir. Özellikle karar alıcılar ile bilgiyi düzenleyen kaynaklar arasında bir çıkar farklılaşması söz konusu ise bilgiyi sunan kaynağın bunları kendi çıkarları doğrultusunda hazırlaması doğaldır. Bunun nedeni iyi veya kötü niyetle bilgi kullanıcılarını yanıltmak amacıyla olabilir. Neden ne olursa olsun her iki durumda da karar alıcıya sunulan bilgi doğru ve güvenilir değildir. Karar alıcıların doğru karar alabilmeleri için açıklanan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğinin araştırılması zorunludur. Bilgilerin doğruluğunu araştırıp, kanıtlayacak bir inceleme, verilecek kararın sağlığını ve nesnellliğini artıracaktır. Açıklanan bilgilerin, iddiaların doğruluk ve güvenilirliklerinin saptanabilmesi için ayrıca bir inceleme yapılması kaçınılmazdır. Bu incelemeyi genellikle karar alıcıların yapması mümkün olamamaktadır. Açıklanan bilgilerin, iddiaların doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılmasında kullanılan genel yöntem ise bilgilerin ve iddiaların tarafsız ve bağımsız bir kişi/kişiler/örgüt tarafından denetlenerek doğrulanmasıdır. Evrensel bir kural olarak bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı denetlenip doğrulanmış bilgiler, artık karar işlemleri için güvenilir bilgiler olarak kabul edilmektedir.

Hukuk devletinde örgütlerin ve kişilerin faaliyetleri, hakları, sorumlulukları tanımlanmış ve anayasa, yasa, yönetmelik, tüzük ve benzeri mevzuata düzenlemelere bağlanmıştır. Örgütlerin; faaliyetlerini hukuk düzenine uygun yürütüp yürütmediğini incelemek, açıkladıkları bilgilerin ve iddialarının doğru ve güvenilir olup olmadığını

araştırmak ve örgüt yöneticilerinin örgütle çıkar ilişkisi içinde bulunan kişilere/örgütlere, topluma ve devlete hesap verme yükümlölüklerini yerine getirmelerini sağlamak üzere tarafsız ve bağımsız bir kişi/ kişiler/ örgüt tarafından denetlenmeleri hukuk devletinde zorunlu tutulmaktadır.

Denetimin işlevsel yönleri dendiğinde denetimde etki kavramına da vurgu yapılmaktadır. Denetimin “yönlendirici etki” ve “düzeltici etki” olarak iki tür etkisi mevcuttur. Yönlendirici etki, denetim süreci daha çalıştırılmadan elde edilen bir sonuçtur. Bunun anlamı, denetimin işleyişe dönük ön etkisi ile açıklanabilir. Çünkü daha ortada yokken denetimin olacağını bilmek bile, görevlerin daha etkili, yani tam ve amaca uygun biçimde yapılması yönünde çalışanların ya da kurumun tetiklenmesi sonucunu doğurur.⁵⁶ Örgütte alışanların önceden denetimin olacağını bilmeleri herkes de aynı düzeyde etki yapmayabilir. Ancak etkisi olmayacak düşüncesi yanlış olacaktır.

İkinci etki türü ise düzeltici etkidir. Düzeltici etkinin anlamı, eldeki kaynakların öngörülen amaçları gerçekleştirme yönünden bütünleştirici biçimde kullanılmasıdır. Yönlendirici etkinin, denetim süreci hiç çalıştırılmadan, yalnızca varlığının duyurularak elde edilmesine karşın; düzeltici etkiye, ancak denetim süreci başladığında ulaşılabilir.⁵⁷

D. DENETİM TÜRLERİ

1. Genel Olarak Denetim Türleri

Denetimi, uygulama alanlarına, denetimi yapan kuruma, denetlenen kurumlara, uygulanan denetim tekniklerine, denetimin zamanlamasına, amacına, kapsamına, konusuna, denetim yaklaşımlarına vb. göre çeşitli sınıflara ayırmak mümkündür. Her şeyden önce denetimi sektörler açısından kamusal ve özel denetim olarak ikiye ayırmak gerekir. Özel denetçi veya denetim kurumlarının, özel sektörde gerçekleştirdikleri denetim özel denetim; kamusal kesime ait denetim birimlerince kamusal alanda yürütölen denetim de kamusal denetim olarak nitelenebilir.

Kamusal denetimi de, denetim yapan organın niteliğine göre yasama denetimi, yargı denetim, idarî denetim gibi alt bölümlere ayırmak mümkündür. Bu tür bir sınıflandırma parlamenter sistemin erkler ayırımı düşüncesi ile de paralellik gösterir.

⁵⁶ Uluğ, s. 99.

⁵⁷ Uluğ, s. 100.

Denetimin kamu veya özel sektör ayrımı giderek geçerliliğini yitirmekte, birbirinin yerine geçmekte, birbiri ile bazı alanlarda aynı noktalarda kesişmektedir. Özel sektör üzerindeki kamusal denetim sürerken, kamu kesiminin denetiminde de özel sektör denetim kuruluşlarından artarak faydalanıldığı görülmektedir. Yine özel sektör üzerindeki kamusal denetim de giderek özel sektör denetim kuruluşlarına yaptırılmaktadır. Yukarıda sayılan nedenlerle denetimi kesin sınırlarıyla sınıflandırmak giderek güçleşmektedir.

Denetimi kurumsal yapısı açısından iç denetim, dış denetim ve yüksek denetim olarak da ayırmak gerekir. Denetim haberli ve ani denetim, yerinde ve evrak üzerinde denetim, sorgulu ve sorgusuz denetim, güdümlü ve serbest denetim, bireysel ve kurumsal denetim şeklinde de sınıflandırılmaları ayrılmaktadır.⁵⁸

Denetimin türlerini belirlerken; denetleyen kurumlar, denetlenen kurumlar, denetimin amacı ve kapsamı ile denetimin kamusal veya özel sektör nitelikli oluşu vb. yaklaşımlardan yararlanmak mümkündür.

Klâsik anlamda denetim, konularına ve amaçlarına göre finansal denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Ancak, bu üç denetim türünün bir arada yürütülmesi halinde ekonomik denetim adında dördüncü bir denetim türü ortaya çıktığı da görülmektedir. Denetimi statüsüne göre ise iç denetim ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Dış denetim bağımsız denetim ve kamu denetimi olmak üzere de kendi içinde ikiye ayrılır. Yüksek denetim kurumlarının (yüksek denetleme kurulları, sayıştaylar) kamu kuruluşları üzerinde parlamentolar adına yaptıkları denetim geçmişte dış denetim kapsamında değerlendirilirken, günümüzde tamamen “yüksek denetim” adında üçüncü bir denetim statüsü olarak kabul edilmektedir.

2- Devlet Erkleri Açısından Denetimin Sınıflandırılması

Devleti, siyasi ve hukukî bir örgütlenme olarak tanımlamak mümkündür. Uluslararası ilişkiler bağlamında bir örgüt olarak her devlet, tüm dünya devletlerinin oluşturduğu makro bir sistemin alt sistemini olarak kendini göstermektedir. Devlette içinde her biri bir alt sistem olarak tanımlanabilecek çeşitli unsurlardan oluşan kurumları bir arada tutan genel bir kurumdur. Devleti oluşturan bu unsurlar arasında karşılıklı iç bağımlılıklar ve karşılıklı etkileşimler her zaman bulunmaktadır. Diğer bir

⁵⁸ Atay, s. 50.

ifade ile devletin kurumları birbirini sürekli denetlemektedirler. Devletin asli unsuru olan insan ögesi olarak, denetim devleti oluşturan bireylerin ve toplulukların ilişkilerini ortak paydalar çerçevesinde düzenleyip, muhtemel çatışmaları gerektiğinde zor kullanıp önleyerek, siyasi, sosyal ve iktisadi dengeyi sağlamak biçiminde kendini göstermektedir.⁵⁹ Devleti oluşturan bu öğeler; yasama, yürütme ve yargıdır. Devleti oluşturan bu alt sistemler birbirlerini çeşitli yollarla denetlemektedir. Yasama organı, ulusal temsile dayanan oluşum biçimi nedeniyle diğer devlet organlarından ayrıcalıklı bir yapıya sahiptir ve yürütme üzerinde denetimini sürekli hissettirir. Yasama organının yürütme üzerinde ki denetimi de çok açıktır.⁶⁰

a. Yasama Denetimi

Yürütmenin uyguladığı kuralların yapıcısı olan yasama organı başka bir ifade siyasi organ, koyduğu kuralların yürütme tarafından nasıl uygulandığını denetlemek yetkisine de sahip olması demokratik yapıya sahip devletlerde vazgeçilmez bir unsurdur. Yürütme organının başında bulunan Bakanlar Kurulu, hem toplu olarak hem de üyeleri yönünden ayrı ayrı meclise karşı siyasi olarak sorumludurlar. Meclis, yürütme üzerindeki denetimini yaparken birkaç araçtan faydalanabilir. Ülkemizde olduğu gibi, soru, meclis araştırması, meclis soruşturması, genel görüşme ve gensoru bu denetim araçları arasında yer almaktadır. Meclis ayrıca, yürütmenin iş ve işlemlerini denetlerken meclis dışından da yardım alabilir. Meclis adına denetim yapan Sayıştay, Yüksek Denetleme Kurumu, kamu kurum ve kuruluşlarının malî ve performans denetimini meclis adına yapmaktadırlar.

b. İdari Denetim

İdari kurum ve kuruluşların eylem ve işlemlerinin yasalara uygunluğu, düzenliliği ve amaçlara paralellliği açısından denetlenmesinde en etkili yöntem, yine bu kurum ve kuruluşların kendi oluşturdukları yapılar tarafından denetlenmesidir. İdari denetimin en yaygın olanı, hiyerarşik denetimdir. Bu denetim bürokratik örgüt yapısının bir gereği olarak üstün astlar üzerinde sahip oldukları kontrol yetkilerini ifade eder. Bürokratik yapıda hiyerarşik piramidin her aşaması aynı zamanda denetleyen ve denetlenen konumunda bulunmaktadır. Her birimin yöneticisi iş ve işlemlerinden dolayı

⁵⁹ Atay, s. 61.

⁶⁰ Köse, H.Ömer, *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, Sayıştay Yayınları, Ankara, Ekim 2000, s. 10

üstüne karşı sorumludur.⁶¹ Hiyerarşik denetim, kamu görevlilerinin keyfi hareket etmelerini engellemek, makamların kişisel çıkarları için kullanmamaları sağlamak, idarî işlem yaparken kamuoyunun beklenti ve eleştirilerini de dikkate almaları sağlamak gibi sayısını çoğaltabileceğimiz nedenlerden dolayı yapılmaktadır.⁶²

Örgüt temelinde yapılan idarî denetimde ise daha önce tespit edilen amaçlara verimlilik, etkinlik ve tasarruf ilkelerine uygun bir şekilde varılması hedeflenir. Teftiş Kurulları yönetim içerisinde bu amacı gerçekleştirmek için kurulmuş birimlerdir. Müfettişler tarafından yapılan denetimlerde, idarenin iş ve işlemlerinin yasalara uygunlu ve hedeflere ulaşmada etkinlikleri değerlendirmeye alınır.. Bazen kurum ve kuruluşların dışından başka bir denetim organı tarafından da denetleme yapılabilir. Böyle bir durumda dış denetimden söz edilir. Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun yaptığı denetim dış denetime bir örnektir. Yerel Yönetimler üzerinde merkezi idarenin sahip olduğu vesayet denetimi de idarî denetimin bir görünümüdür. Merkezi Yönetim bu yetkisini, taşradaki mülki idare amirleri vasıtasıyla kullanabildiği gibi, merkezden gönderdiği denetim elemanları ile yerel yönetim birimlerinin kararları, organları üzerinde denetleme yapabilme yetkisine sahiptir.

c. Yargı Denetimi

Parlamente rejimlerin en önemli unsurlarından birisi de hukuk devleti ilkesinin geçerli olmasıdır. Hukuk devleti anlayışında yönetimin hukuk sınırları içerisinde tutulması amaçlanmaktadır. Demokratik bir toplumda, idarenin hukuk kurallarına bağlı kalması, bu kuralların dışına çıktığında ise bir yaptırımla karşı karşıya kalması hukuk devleti anlayışının doğal bir sonucudur.⁶³

İdarenin yargısal denetimi, idarenin iş ve işlemlerinden doğan uyuşmazlıkların kesin çözüme kavuşturma yetkisinin, idareden ayrı ve bağımsız bir organa verilmesi sayesinde gerçekleşebilir.⁶⁴ Bu tür bir denetimde, idare karşısında hem yönetilenlerin hem de kamu görevlilerinin hakları gözetilir ve korunur.

⁶¹ Örnek, s. 241.

⁶² İsbir, Eyüp, *Türkiye'de Devlet Memurlarının Denetimi*, Ankara, 1978, s. 3.

⁶³ Gözübüyük, Şeref, *Yönetim Hukuku*, Turhan Yayınları, Ankara, 1996, s. 235.

⁶⁴ Tortop, Nuri, vd., s. 177.

3. Amaç Yönünden Denetimin Sınıflandırılması

a. Finansal denetim (finansal tablolar denetimi, malî tablolar denetimi, auditing)

Finansal denetim, bir işletmenin finansal tablolarının önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş belirlemek amacıyla bu finansal tabloların incelenmesini kapsar. Bu ölçütler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya vergi mevzuatı hükümleridir. Bu denetim bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yürütülür. Denetimin konusu, ortaklara veya ilgili kamu kuruluşlarına verilen finansal tablolardır.⁶⁵

b. Uygunluk denetimi(düzenlilik, usul denetimi, malî denetim)

Uygunluk denetim, bir örgütün malî işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir. Bu denetim türünde belirlenmiş ölçütler farklı kaynaklar tarafından oluşturulur. Uygunluk denetimi, iç denetçiler ve dış denetçiler ile kamu denetçileri tarafından yürütülür. Denetimin konusu, örgütün malî işlemleri ve faaliyetleridir.

Uygunluk denetimi üst makamlar ve yasal mevzuat tarafından önceden saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır. Bu üst makamlar kuruluş içinden olabileceği gibi kuruluş dışından da olabilir. Yasal düzenlemelere, yazılı sözleşmelere uygunluk incelemesi, soruşturması ve araştırmaları, denetçiler tarafından yapılan bir denetim türüdür. Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, sınırlı olarak ilgili ve yetkili kişi ve kuruluşlara raporlanır. Bu nedenle çoğunlukla uygunluk denetimi iç denetçiler, gerekli durumlarda ise dış denetçiler tarafından yapılır.

c. Performans denetimi

Genel bir tanıma göre, “Performans denetimi daha çok verimlilik, etkenlik ve tutumluluk sağlamaya yönelik olarak, malî veya malî olmayan olayların, faaliyetlerin bağımsız, sistemli ve objektif olarak incelenmesidir.”⁶⁶ Performans denetimi, yönetimin bütün kademelerini, bunların programlama, uygulama ve izleme aşamalarındaki çalışmalarını tutumluluk, verimlilik ve etkenlik açısından araştıran

⁶⁵ The World Bank, *Financial Accounting Reporting and Auditing Handbook*, Office of the Director Loan Defertment, January, 1995, s. 43-46

⁶⁶ UN Department of Economic and Social Affairs, *Handbook of Government, Auditing in Developing Countries*, 1977, s. 35.

denetim biçimidir.⁶⁷ Performans denetimi, bir örgütün faaliyetlerinin verimlilik ve etkinliğini değerlemek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmesini kapsar. Faaliyet denetiminde, denetçilerden tarafsız gözlemlerde bulunması ve belirli faaliyetlerin ayrıntılı analizini yapması beklenir. Faaliyet denetiminde, faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla karşılaştırılır ve örgütün önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşip ulaşmadığı ölçülür. Denetimin kapsamı, örgütün tamamı veya bir bölümü, bir şubesi ya da üretim, finans, pazarlama gibi bir fonksiyonu olabilir.

Planlarda ve programlarda belirtilen amaçlara ne kadar ulaşıldığı, örgütün performansını gösterir. Genel amaçların daha somut eylemler biçiminde açıklandığı program ve projeler başarımın ölçülmesi için somut ölçütler belirlenmesinde yardımcı olur. Stratejik yönetim anlayışında dönem sonlarında gerçekleşen başarı veya başarısızlık ya da hata ve eksiklerin ölçülmesi yerine sürekli izleme, toplam kalite uygulamaları, hataları öngörüp meydana gelmeden giderme veya hemen giderme çabaları ön plana çıkar. İşlerin yapılması kadar, işlerin yapılması sırasında kullanılan kaynakların örgüte maliyeti ile çıktıların ölçülmesi, maliyetlerin belirlenmesi ve maliyet azaltmaya yönelik düzenlemelere ışık tutması ve amaçlanan hedeflerin gerçekten istenen düzeyde olup olmadığının, olmadıysa nedenlerinin belirtilmesi gerekir.

Amerikan Sayıştay'ınca çıkarılan genel kabul görmüş kamu denetim standartlarına göre, performans denetimi, kamuya ait, organizasyonların, programların, faaliyetlerin ve fonksiyonların, yasal uygunluk ve malî doğrulukla birlikte verimliliği, etkinliği ve tutumluluğunu ifade etmektedir. Bu tanımdan hareketle kamu sektörü açısından performans denetimini, bir hükümet programının, bir fonksiyonun, bir faaliyetin ya da bir organizasyonun, yürürlükteki mevzuata uygunluğunu değerlendirerek kaynak kullanılmasında verimliliğin ve tasarrufun gözlenmesi, istenilen sonuçlara etken bir şekilde ulaşıp ulaşılmadığının denetlenmesi olarak tanımlayabiliriz. Kamu kesiminde performans denetiminin gerekliliği, kamu görevlilerinin kamu fonlarının ve kaynaklarının kullanılmasında gereksiz veya savurgan davranışlardan kaçınmalarını ve hedeflenen amaçlara sorunsuz bir şekilde ulaşılması gerekliliğinden kaynaklanmaktadır.⁶⁸

⁶⁷ Yörüker, s. 15.

⁶⁸ Morse, Ellsworth H., "Auditing Efficiency and Economy", *State Audit Developments in Public Accountability*, Israel, 1981, s. 199-216.

Performans Denetiminin Unsurları Şunlardır:⁶⁹

Verimlilik (Efficiency): Verimlilik, kullanılan girdilerle elde edilen çıktılar arasındaki ilişkiyle ilgili bir kavramdır. Bir birim girdi başına (malzeme, işgücü, para ve teknolojinin bileşimi aynı iken) elde edilen ürün miktarının artırılması; aynı miktardaki çıktının daha az girdi ile elde edilmesi veya girdi miktarındaki artıştan daha fazla çıktı sağlanması verimlilik türleri olarak belirtilir. Kısa dönemde işgücünün ve diğer girdilerin üretkenliğinin artırılması verimlilik açısından önemlidir. Bu açıklamalar ışığında; “Verimlilik; eldeki kaynaklarla (girdiler) mümkün olan en çok ürünün (çıktının) elde edilmesidir.”⁷⁰

Etkililik: Hedeflenen faaliyetlerin öngörülen zamanda ve öngörülen oranda gerçekleşip gerçekleşmediği yani, işlerin zamanında ve hedeflenen düzeyde yapılıp yapılmadığının ölçüsüdür. Etkililiğin ölçülmesinde “çıktı” ile “sonuç” arasında ayırım yapılır. Çıktı, örgüt içerisinde belirli girdilerin işlenmesi ile elde edilene gösterirken, sonuç dışsal etkileri de ifade eder. Kamu kuruluşları açısından örneklendirilirse, işin yapılması kadar, yapılan işin toplumsal bir sorunu çözmüş olması da gerekir. Çıktı ve sonuç göstergeleri birbirine karıştırılmamalıdır. Çıktı ve sonucun aynı kavramı ifade edebildiği durumlar da olmasına rağmen, iki gösterge birbirinden ayrıdır. Performans değerlendirmesinde dikkat edilmesi gereken husus, çıktıların faaliyetlerle ilişkilendirilmesi, sonuçların ise stratejik amaçlara karşılık gelmesidir

Kalitenin Denetlenmesi kavramı, verimlilik, tutumluluk ve etkililik üretilen mal ve hizmetin kalitesinin düşürülmesi anlamına gelmez. Kalite, öncelikle müşterinin memnuniyetine dönük üretim yapmak anlamına gelir. Pazarda rekabetin aynı kalitedeki mallar arasında olacağı kabul edildiğinde, kalitenin düşürülmesiyle performans sağlanmış olmaz.⁷¹

Tasarruf: Kaynakların yeterli miktarda, gerekli zamanda ve en az maliyetle sağlanması anlamına gelmektedir. Amaçların gerçekleştirilmesi için gerekli olandan fazlasını harcamamaktır. Ayrıntılı maliyet analizlerine ve alternatiflerin değerlendirilmesine göre ölçme yapılabilir. İş analizlerinde gereksiz tekrarların önlenmesi, gereksiz yapılan işlerin ayıklanması, masraflı eski teknolojinin

⁶⁹ Kubalı, Derya, “Performans Denetimi”, s 37.

⁷⁰ Wildavsky, Aaron, “The Political Economy of Efficiency, Costbenefit Analysis, System Analysis and Program Budgeting”, *Public Administration Review*, C.26, S. 4, s. 292.

⁷¹ Kubalı, Derya, s. 40.

kullanılmaması, pazar araştırması gibi önlemler maliyetlerin düşürülmesine yardımcı olur. Tasarruf kavramı, özel kesimde daha belirgin iken, kamu kesimi açısından bu kavramın açıklanması ve tanımı daha güçtür. Sadece alternatifler arasında seçim yapma olanağının bulunduğu durumlarda, tasarruf sağlanabilir. Bütün kamu faaliyetlerinin gözden geçirilmesi ve mümkün alternatiflerin ve uygun üretim ölçeklerinin seçilmesi ekonomik birimlerin temel görevlerindedir. Ancak bu yolla, her bir faaliyet açısından tasarrufun sağlanması mümkün olacaktır.⁷²

Tasarruf kavramının sağlanabilmesi için; belirli bir çıktının elde edilmesi için kullanılan girdiler ile belirli girdilerin kullanımından elde edilen gerçek çıktıların karşılaştırılmasının yapılması ve,

Gerçek çıktının elde edilebilmesi için belirli çıktı

_____ > 1'den olması gerekmektedir.⁷³

4. Kurumsal Yapı Yönünden Denetimin Sınıflandırılması

Denetim örgütsel ya da bir başka ifadeyle denetimi yapan profesyonel denetim kuruluşlarının nitelikleri ve bunların gerek adına denetim yaptıkları, gerekse de denetledikleri kurum ve kuruluşlarla ilişkileri göz önüne alındığında, denetimi iç denetim, dış denetim ve yüksek denetim olarak üçlü bir işlevsel ayırıma tabi tutmak mümkün olmaktadır. Çünkü günümüzde denetim dendiğinde akla gelen, profesyonel denetim örgütleri aracılığıyla gerçekleştirilen bağımsız, tarafsız ve objektif bir değerlendirme anlaşılmaktadır.

a. İç denetim

İç denetim, bir kurum bünyesinde bulunan ve kurum yönetimi tarafından olası yolsuzlukları, hataları ve verimsiz uygulamaları en aza indirmek amacıyla, kurumun sistemlerini ve prosedürlerini kontrol etmek ve değerlendirmek üzere görevlendirilen birim faaliyetidir.⁷⁴

İç denetim esas itibarıyla hiyerarşik biçimde yapılan denetimdir. Hiyerarşik yapı içerisinde her üst, aynı zamanda denetleyen konumundadır. Bu denetleme yetkisi, hiyerarşide üst kademenin içinde taşıdığı bir ayrıcalıktır.

⁷² McKean, Roland N., *Efficiency in Government Through Systems Analysis*, New York, 1958 s. 248.

⁷³ Geist ve Mizrahi, s. 25.

⁷⁴ Yörüker, Sacit, s. 9.

Bu denetim biçimi; bir örgütte idarî kontrolün etkin ve doğru biçimde sürdürülüp sürdürülmediği, kayıtlar ve raporların malî, muhasebe ve diğer konularda gerçek işlemleri yansıtıp yansıtmadığı ve doğru ve çabuk sonuçlar verip vermediği, her hiyerarşik birimin sorumlu oldukları yöntem, politika ve planları uygulayıp uygulamadığı konularda birinci elden gözlemlere dayanarak, yönetim adına yaptığı bir seri araştırma yol ve tekniklerden oluşur.⁷⁵ İç denetimin özel görevi, yetersizlikleri göstermek ve iyileştirmelere yönelik tavsiyelerde bulunmak üzere idarî kontrol sistemlerini izlemek ve daha sonra üst yönetime raporlamaktır.⁷⁶ İç denetim, örgüt, faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlem ve işlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin mevzuat, finansal, muhasebe ve diğer tüm yönlerden bu amaçla çalışan iç denetçi adı verilen kişilerce araştırılıp, incelenip üst yönetime rapor edilmesidir. Diğer bir anlatımla iç denetim, örgüte hizmet amacıyla örgütün tüm faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. Kısaca iç denetim, finansal denetimi, uygunluk denetimini ve performans denetimini kapsamaktadır.

İç denetimin finansal denetim yönü, finansal tabloların doğruluğunu araştırılmasından çok, finansal tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak ve bu bilgileri elde etmek için kullanılan kayıt ortamını ve raporlama sistemini gözden geçirmektir. Yine iç denetimin finansal denetim kapsamına hata ve hukuka uygun olmayan işlemlerin bulunması, önlenmesi ve kayıtlarda var olan varlıkların işletmede mevcut olup olmadığının belirlenmesi de girmektedir.

İç denetim, örgüt faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlarına, programlarına ve yasalara uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin amacına uygun işleyip işlemediğini değerlendirir. İç denetim, örgütün iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirdiği için aynı zamanda bizzat kendisi iç kontrol aracıdır. İç kontrol sisteminin etkinliğinin gözden geçirilmesi çalışmaları, iç denetimin uygunluk denetimi yönünü oluşturur.

İç denetim, aynı zamanda örgütün kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirir. Örgüt yönetimi tarafından verimlilik standartları belirlenmişse, iç denetçi standartların uygulayıcılar tarafından anlaşılıp anlaşılmadığını,

⁷⁵ Holmes, Arthur ve Owemyer, Wayne S., *Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri*, Çev.Oğuz Göktürk, Bilgi Yay. Der., Yayın No:5, Ankara 1975, s. 192.

⁷⁶ Sayıştay, *Avrupa Birliğiyle Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişiyle İlgili Tavsiyeler*, Sayıştay Yayınları, Ankara, Eylül 2000, s. 33.

standartlardan sapmaların belirlenip analiz edilip düzeltici önlemleri almakta sorumlu yöneticilere analiz sonuçlarının iletilip iletilmediğini ve önlemlerin alınıp alınmadığını araştırır. Yine iç denetçi, iç kontrol sisteminin yeterliliğini gözden geçirerek, örgütün amaçlarına, hedeflerine ekonomik ve verimli bir şekilde ulaşım ulaşamayacağı konusunda iç kontrol sisteminin yeterli olup olmadığını belirler. İç denetimin bu yönü, performans denetimi özelliğini oluşturur.

İç denetim, denetim alanı itibariyle çok geniş bir kapsama alanını içerse de; özü, yapısı, fonksiyonları ve denetim sonuçları yönlerinden örgütün üst yönetimiyle sınırlıdır. Çünkü iç denetçiler örgütün bizzat kendi personelidir, bu nedenle iç denetçiler üst yönetimin belirlediği çerçeve içerisinde denetim fonksiyonu yerine getirmek durumundadırlar. Yapısı gereği iç denetim, örgüt üst yönetiminin kararlarına, planlarına, programlarına, hedef ve stratejileri ile iç ve dış mevzuata vb. uygunluk dışında bir denetim fonksiyonu üstlenemez.

İç denetimin amacı, bağlı bulunduğu kuruluşun amacına en verimli bir şekilde, zamanında ve geçerli hukuk düzenine uygun, rasyonel olarak ulaşım ulaşmadığını, amaca ulaşmada metotların, yapılan eylem ve işlemlerin uygunluğunu, bunların optimum verimlilik, etkinlik ve ekonomi ile hizmet kalitesini sağlayıp sağlamadıklarını araştırmak ve kontrol etmek, sapmalar varsa meydana çıkarmak, genel düzeltme çarelerini tavsiye etmek, eğitim, haberleşme, merkez ve taşra arasında köprü kurma, merkezdeki planlama ve düzenleme çalışmalarına katılma gibi hizmetlerin en uygun bir şekilde yürütülmesine yardımcı olmaktır.⁷⁷ İç denetimden farklı bir kavram olan ancak çoğunlukla iç denetimle karıştırılan iç kontrol ise yolsuzluk ve usulsüzlükleri saptamaya ve önlemeye yönelik sistem ve düzenlemeler olarak tanımlanabilir. Şüphesiz önceden önlem almak, sonradan sorun gidermeye çalışmaktan daha etkili ve ekonomik bir yöntemdir. Önceden önlem almaya yönelik işlemler, kurulacak mekanizmalar ve iş akım süreçleri gibi sistematik düzenlemeler, iç kontrolün sağlanmasında yaşamsal önem taşırlar.

Özel işletmeler açısından iç kontrolü, işletmenin varlıklarının korunması, muhasebe verilerinin doğruluk ve düzenliliğinin sağlanması, firma faaliyetlerinde etkinliğin artırılması amacına yönelik yöntem ve önlemler şeklinde tanımlamak mümkündür.⁷⁸ Bu anlamda iç kontrol, hem malî hem de idarî kontrolleri içerir. İdari

⁷⁷ Gündüz, Nihat, *Kalkınma İçin Sistemci Denetim*, TODAİE, Ankara, 1974, s. 63.

⁷⁸ AICPA, *Committee on Auditing Procedure, Statement On Auditing Standards*, New York, 1973, s. 14.

kontrol, faaliyetlerin etkinliğini ve yönetim politikalarının uygunluğunu belirleyen organizasyon planı, yöntem ve süreçlere ilişkindir. Malî kontrol ise varlıkların korunmasına ve muhasebe planını içerir. Genellikle kayıt tutma raporlama görevlerinin, faaliyet ve görevlerden ayrılmasını ve bu görevlere ilişkin yetki ve sorumlulukların belirlenmesini gerektirir.⁷⁹

Kamu kuruluşunun kendi kendisini denetlemesine ‘iç denetim’ denilmektedir.⁸⁰ İç denetimde idare kendi kendisini denetler. Bu da ya hiyerarşik denetim ya da teftiş kurulları yoluyla olur. Kamu yönetimi hiyerarşik olarak örgütlendiğinden, hiyerarşik piramidin her aşaması aynı zamanda denetleyen ve denetlenendir.⁸¹

Bir kuruluşta üstün, ast üzerindeki denetimine hiyerarşik denetim denir.⁸² Hiyerarşik denetim, amir tarafından işin görüldüğü anda ve aniden yani hiç bir talep ve başvuru olmaksızın kendiliğinden yapılabileceği gibi, ilgili kişi veya kişilerin başvurusu üzerine de yapılabilir. Hiyerarşik olarak yapılan denetim ister kendiliğinden veya isterse başvuru sonucu gerçekleştirilsin bazı yetki ve özelliklere sahiptir. Bunları şöyle belirtebiliriz.⁸³

- Üst, emri altında çalışanlara emir ve talimat vermek yetkisine sahiptir.
- Üst, astın eylem ve işlemlerini her zaman denetleyebilir.
- Üst, astın eylem ve işlemlerini değiştirmek, kaldırmak, iptal etmek veya yürütülmesini durdurmak yetkisine sahiptir.
- Üst, bu denetim sonucunda asta disiplin cezası verebilir.

Hiyerarşik denetim yetkisi idarî işlem ve kararlar üzerinde olabileceği gibi, idarî eylem ve işlem üzerinde de gerçekleştirilebilir. Bunların dışında idarenin takdir alanına bırakılan konularda hiyerarşik denetime tabidir. Hiyerarşik denetim sonucunda, hukuk kurallarına ve bunların uygulanışına aykırı düşen işlemlerin değiştirilmesi, kaldırılması veya durdurulması gerçekleştirilir.⁸⁴

Hiyerarşik denetimde her üst astını denetleme yetkisine sahip olduğu halde, teftiş kurulları yoluyla yapılan denetimde özel denetim görevlileri (müfettişler) kullanılır.

⁷⁹ AICPA, s.15-16.

⁸⁰ Gözübüyük, Şeref ve Akıllıoğlu, Tekin, *Yönetim Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 1992, s. 290.

⁸¹ Örnek, s. 253.

⁸² Gözübüyük, Şeref ve Tekin Akıllıoğlu, s. 290.

⁸³ Arslan, Süleyman, *Türkiye’de ve İngiltere’de Merkezi İdarenin Mahallî İdareler Üzerindeki Denetimi*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını No: 109, Ankara-1978, s. 56.

⁸⁴ Onar, Sıddık Sami, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, Marifet Basımevi , İstanbul, 1952, s. 453.

Bakanlar ve tüzel kişiliğe sahip genel müdürlüklerde, en üst yönetici olan bakan ya da genel müdürün hiyerarşik denetim yetkisi tüm örgütü kapsar. Bu durumdaki üst yöneticilerin, tüm örgütü kapsayan denetim yetkilerinin doğrudan kendilerince kullanılması mümkün değildir. Bu yüzden denetlenecek kişi ve olayları kendileri izleyemezler. Bu nedenle en üst yöneticiye bağlı, onun emriyle harekete geçen ve onun adına kuruluşun faaliyetlerinin bir bilançosunu çıkarmakla görevli bir denetim organı oluşturulur.

Bunun için her bakanlık ve belli boyutlardaki kamu kurum ve kuruluşlarda bir denetim kurulu (teftiş heyeti) bulunur. Milli eğitim müfettişleri, İçişleri Bakanlığı müfettişleri (Mülkiye müfettişleri), Ziraat Bankası müfettişleri gibi. Teftiş kurullarının temel görevi, bakanı ve kurumun başını kuruluşun işleyişi hakkında aydınlatmak ve denetim işinde ona yardım etmektir.⁸⁵

b. Dış denetim

Dış Denetim, dış ve denetlenenden bağımsız bir birim tarafından hesaplar malî tablolar ve işlemler ile malî yönetimin düzenliliği ve mevzuata uygunluğu hakkında görüş bildirmek amacıyla yürütülen faaliyetlerdir.⁸⁶ Daha dar bir yaklaşımla, bir kamu kuruluşunun eylem ve işlemlerinin başka bir kamu kuruluşu tarafından denetlenmesi de dış denetim olarak nitelendirilebilmektedir.⁸⁷ Dış denetim, örgütün, kendi personeli olmayan denetçilerden oluşan, örgütle doğrudan ilgili, bağlı vb. şekilde organik bağı olmayan bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan denetim organı, grubu veya kişisi tarafından denetlenmesidir. Dış denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi şeklinde ikiye ayrılır.

ba. Bağımsız denetim

Bağımsız denetim, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim kurumuna / firmasına bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi veya denetçiler tarafından işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde işletmelerin finansal tablolarının denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıdır. Bağımsız denetimde asıl amaç finansal denetimdir.

⁸⁵ Örnek, s. 254.

⁸⁶ Yörükler, s. 6.

⁸⁷ Ergun, Turgay ve Polatoğlu, Aykut, *Kamu Yönetimine Giriş*, TODAİE Yayını, Ankara, 1988, s. 353.

Bağımsız denetim tarafından yapılan finansal denetim, muhasebenin bir dalı olmayıp, muhasebe ve diğer işlemlerin sonuçlarına ve verilere dayanan bağımsız bir disiplin olarak ortaya çıkmaktadır. Bağımsız denetim yönetimin finansal işlemleri değerlendirmesinde ve yorumlamasındaki olumlu ve olumsuz yönleri belirler ve bir yerde işletmenin finansal tabloları üzerinde onay fonksiyonu üstlenmiş durumdadır.

Bağımsız denetim tarafından yapılan denetimlerin büyük bir kısmının muhasebe bilgileri ile ilgili olması ve bağımsız denetim yapan birçok denetçinin muhasebe konusunda uzman olması gerektiğinden, bazen muhasebe ve denetim kavramları birbirine karıştırılmaktadır. Birçok ülkede bağımsız denetçilere muhasebe uzmanı veya benzer bir unvan verilmesi bu karışıklığı daha da artırmaktadır. Örneğin Amerika'da bağımsız denetçilere yeminli serbest muhasebeci anlamına gelen "CPA- Certificated Public Accountant" denilmektedir.

Bağımsız denetimde, muhasebe verileri denetimin konusunu oluşturur ve denetim kaydedilen bilgilerin muhasebe döneminde meydana gelen malî ve ticari işlemleri gerektiği gibi yansıtır yansıtmadığını belirler. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe bilgilerinin gerektiği gibi kaydedilip kaydedilmediği değerlemede ölçüt olduğundan, denetçi bu ilkeleri bilmek zorundadır.

Bağımsız denetçinin muhasebe konusunda uzman olmasına ek olarak, denetim kanıtlarını toplamada ve değerlemede de uzman olmalıdır. Bağımsız denetim tarafından yapılan uygunluk ve performans denetimi bir zorunluluk olmayıp, genelde işletmelerin talebi üzerine yapılmaktadır.

Bağımsız denetçiler kâr amaçlı işletmelere, kâr amacı olmayan işletmelere ve kamu kurum ve kuruluşlarına hizmet verebilirler. Bağımsız denetçiler serbest meslek faaliyeti sürdüren kişilerdir. Bağımsız denetçiler faaliyetlerinde bağımsız olarak çalışırlar ve hizmetleri karşılığında denetledikleri kişi veya kuruluşlardan ücret alırlar.

bb. Kamu denetimi

Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerini ifade eden kamusal bir fonksiyondur.

Kamu denetim kuruluşları, çeşitli devlet kurumları içinde örgütlenmiş olup, kuruluşların faaliyetlerinin yasal mevzuata, devletin ekonomi politikasına, kamu yararına uygunluk düzeyini araştırır ve denetler. Yine kamu denetim kuruluşları bağlı

oldukları kamu birimlerine denetledikleri kuruluşlar ve olaylarla ilgili olarak rapor verirler.

Kamu kesiminde yer alan dış denetim kuruluşları amaç ve fonksiyonlarına bağlı olarak yapılandırılmaktadır. Bu kuruluşların görev alanları ve yetkileri, bünyelerinde yer aldıkları kamu otoritesinin statüsüne, denetimi kapsamında olan kamu kuruluşlarına, özel statülü kuruluşlara ve özel işletmelere bağlı olarak değişebilmektedir. Kamu kesiminde yer alan bazı denetim kuruluşları hem iç denetim kuruluşu hem de dış denetim kuruluşu özelliklerini birlikte taşıyabilmektedir. Kamu denetim kuruluşları; iç denetim kuruluşu, dış denetim kuruluşu veya aynı anda hem iç hem de dış denetim kuruluşu olabilmektedir. Örneğin bakanlıklar denetim organlarının, bakanlıklarına bağlı kurum ve kuruluşlardaki denetim görev ve yetkileri iç denetim, bakanlıklarına bağlı olmayan kurum ve kuruluşlardaki denetim görev ve yetkileri ise dış denetim kapsamında değerlendirilmektedir.

Bir kamu kuruluşunun başka bir kamu kuruluşu tarafından denetlenmesine ‘dış denetim’ denir.⁸⁸ Sayıştay, Devlet Denetleme Kurulu, Yüksek Denetleme Kurulu gibi kurum ve kurullarca yürütülen denetimi dış denetime örnek olarak belirtebiliriz. Belirttiğimiz tür kurul ve kurumlar yanında, ülkemiz kamu yönetimi sistemi yapısında Maliye Bakanlığı’na bağlı olan Maliye müfettişlerinin bütün devlet kuruluş ve kurumlarını denetleme yetkisine sahiptirler. Bunun gibi, bakanlıkların teftiş kurulları, bakanlıkla ilişkili olan kamu kurumlarını ve KİT’leri denetleme yetkisine sahiptirler.⁸⁹

c. Yüksek denetim

Yüksek denetim; kaynağını anayasadan alan, meslek mensuplarının anayasal ve yasal güvencelere sahip bulunduğu, çoğu ülkelerde yargısal yetkilerle de donatılmış, genelde malî ve kurumsal bağımsızlığa sahip denetim birimlerince parlamento adına yapılan denetim anlamında kullanılan bir kavramdır.⁹⁰ Klâsik anlamda yüksek denetim, dış denetim kapsamında değerlendirilirken, dış denetimin yüksek denetim kurumlarının (yüksek denetleme kurulları, sayıştaylar) kamu kuruluşları üzerindeki parlamentolar adına yaptıkları denetimi tam olarak kapsamaması nedeniyle, günümüzde uluslararası literatürde ayrı bir denetim statüsü olarak kabul edilmektedir. Uluslararası literatürde yüksek denetim, anayasal dayanağı ve meslek mensuplarının yasal güvenceleri olan, bazı ülkelerde yargısal yetkilerle donatılmış, bağımsız ve özerk denetim kuruluşları

⁸⁸ Gözübüyük, Şeref ve Akıllıoğlu, Tekin, s. 290.

⁸⁹ Örnek, s. 255.

⁹⁰ Köse, s. 18.

tarafından kamu kurum ve kuruluşlarının tamamı üzerinde parlamentolar adına yapılan denetim olarak tanımlanmaktadır.

5. Süreklilik Yönünden Denetim Türleri

Yine zaman açısından, denetimi sürekli denetim ve süreksiz denetim şeklinde ikili bir sınıflamaya tabi tutmak mümkündür.

a. Sürekli Denetim

Sürekli denetim, denetime tabi organ veya ünitelerin aralıksız ve devamlı olarak denetlenmesidir. Süreklilikten amaç, yapılmış veya yapılmakta olan etkinliklerin denetlenmesidir. Bu anlamda, bir etkinlik olmadığı zaman denetim de yoktur. Sürekli denetim her an, her dakika yapılan denetim demek değildir. Belirli aralıklarla da olsa, sık sık yapılması halinde denetimde bir süreklilik vardır. Özellikle hiyerarşik denetim sürekli bir kontrol şeklidir.

b. Süreksiz Denetim (Aralıklı Denetim)

Süreksiz denetim, denetimin düzensiz ve talepler üzerine veya yetkili denetim organının kendiliğinden ya da bir olay üzerine yapılması durumudur⁹¹.

II. KAMU YÖNETİMİNDE DENETİM

A. İDARİ DENETİMİN TARİHİ GELİŞİMİ

İdari denetimin tarihsel kökenlerinin, M.Ö. 3000 yıllarında Ninova kentine kadar uzandığı saptanmıştır.⁹² Arkeolojik bulgulardan elde edilen bilgiler, eski Mezopotamya'da hüküm süren kralların, kraliyet tahıl ambarlarının sayımını yapmak ve buradaki görevlileri kontrol etmek için kâtiplerine yetki verdiklerini göstermektedir.⁹³ Bu bulgular, kamu mallarına ait hesapların ve devlet yönetimindeki faaliyetlerin denetiminin orijinini oluşturmaktadır.⁹⁴ Malî işlemleri de içeren bu kayıtlar, bir soruşturma sistemi olarak yorumlanabilecek çeşitli işaretler içermektedir. İç kontroller ve görev dağılımının ortaya çıkışı da muhtemelen aynı döneme rastlamaktadır. Mısır, Yunan, Çin, Pers ve İbrani kayıtları da benzer sistemlere işaret etmektedir.

⁹¹ Geist, Benjamin, Devlet Denetimi, s. 12.

⁹² Sharkansky, Ira, "The Development of State Audit", *State Audit and Accountability*, State of Israel Comptroller's Office, Jerusalem, 1991, s. 5.

⁹³ Khan, Ziaul Haq, *Introduction to Government and Financial Audit*, Director General, P.A.W, Lahore, Pakistan.

⁹⁴ Khan, M.Akram, *Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş*, Çev. Faruk Eroğlu, Sayıştay Dergisi, S. 19, Ekim-Aralık 1995, s. 2.

Bu dönemde uygulanan denetim teknikleri, süreç içerisinde demokratik toplumlardaki kamu yönetiminin denetimine ilişkin uygulamalara da ışık tutmuştur. Çalışanların sorumluluklarını ve faaliyetlerinin sonuçlarını kamunun dikkatine sunma ve şeffaflaşma çabaları tarihsel süreç içerisindeki gelişimini sürdürmüştür.

Bu çabalar kimi zaman felsefi ya da dinsel motiflerle desteklenmiş, bazı kutsal kitaplarda kamuyla ilgili malî konulara da değinilmiştir. Kimi krallar kendilerine ait malikânelere peygamberlerin girmelerine ve yapılan işler hakkındaki eleştirilerini ifade etmelerine izin vermişlerdir.⁹⁵

Eski Yunan'da ise demokrasi kavramının gelişmesi ve şehir devletlerinin oluşturulması ile birlikte, esin kaynağını Mezopotamya'dan alan denetim uygulamaları kamusal bir işlev olarak sürdürülmüştür. Şehir (site) devletlerinde organize bir denetim sistemi kurularak, kamu birimlerindeki görevliler yurttaşla hesap vermekle yükümlü kılınmışlardır. Mısır ve Roma uygarlıklarında da kamuya ait hesapların kontrol edildiğine dair kanıtlar bulunmuş, ayrıca çapraz hesap kontrolü ve malî denetim sisteminin geliştirildiği görülmüştür. Çin'de de M.Ö. 1100 yılında Zhou Hanedanlığı döneminde denetime ilişkin bazı uygulama örnekleri görülmüştür.⁹⁶

Antik Roma'da memurların kendi kayıtlarını diğerlerinin kayıtları ile karşılaştırdığı bir hesap sorgusu sistemi oluşturulmuştur. "Audit" kavramının oluşması da bu hesap sorgusunun bir sonucudur. Meslek unvanı olarak auditor unvanı, 1289 yılında ilk defa İngiltere'de kullanılmıştır. Profesyonel denetçiliğin ilk örgütü ise 1581'de Venedik'te kurulmuştur.

İslam Uygarlığının geliştiği VII. ve XII. yüzyıllar arasındaki dönemde, kamusal denetim anlayışı da yerleşmiş, İslam halifelerince, özel veya kamusal durum ayrımı yapılmadan bağımsız muhasebe ya da denetim birimleri oluşturulduğunu gösteren bazı yazılı kaynaklar bulunmuştur.⁹⁷

Merkantilist çağdan, Adam Smith'e ve J. M. Keynes'e kadar uzanan iktisadi gelişmeler sonucu gerek piyasa, gerek kamu kesiminde, verimlilik, etkenlik ve kaynakların ekonomik kullanımı kavramları daha belirgin hale gelerek uyulması ve önemsenmesi gereken kıstaslar olarak kabul edilmeye başlanmıştır. Piyasa ekonomisinin başarılı ve başarısız alanları ile kamu ekonomisinde, devletin başarılı ve

⁹⁵ Sharkansky, s. 5.

⁹⁶ China Audit Society, *History and Development of State Audit in China, State Audit and Accountability*, 1991, s.254.

⁹⁷ Özer, Hüseyin, *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Sayıştay Yayınları, Ankara, 1997, s. 6.

başarısız olduğu alanlarının da inceleneceği bir teorinin geliştirilmesi noktasına gelinilmiştir. Yani bur yanda kamu kesiminin varlığı piyasa kesiminin başarısızlıkları ile haklı gösterilirken, öte yandan kamu hizmetlerine ilişkin yeni kavramların ortaya çıkması sonucu kamu kesiminin başarısızlığına ilişkin bir teori kendini göstermiştir.⁹⁸

Sanayi Devriminin ortaya çıkması ile birlikte Avrupa’da muhasebe kayıtlarının incelenmesi ve belgelendirme dâhil günümüz denetimi ile benzer özellikler taşıyan bir denetim sistemi oluşmaya başlamıştır. Avrupalılar zamanla bu uygulamaları Kuzey Amerika’ya taşımıştır. 1850’li yıllarda, “İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü” tarafından modern muhasebe denetimi yazılı hale getirilmiştir. İngiltere’den Amerika’ya göç eden muhasebeciler, 1886 yılında, New York’ta ilk Diplomalı Kamu Muhasipleri Kanunu’nun çıkarılmasını sağlamışlardır.

Yirminci yüzyılın ilk yarısından itibaren geniş ve karmaşık yapıdaki şirketlerin ortaya çıkması ile denetim fonksiyonunun gelişimi hızlanmıştır. Bunun sonucunda denetim uluslararası nitelikte örgütlenmelere ihtiyaç duymaya başlamıştır.

Son yıllarda kamu kesiminde yönetim anlayışındaki değişmelere paralel olarak yönetim uygulamalarının daha yakından ve yeni bir denetim yaklaşımıyla ele alınması gerektiği ortaya çıkmıştır. Geleneksel kavramında da değişim geçiren denetimin, içeriğini de etkileyen çok sayıda faktör olmuştur. 1970 yılında Sharkenksy’nin “Denetimin rolü genişleme dönemine girmektedir” sözünün ifade edilmesini gerektiren etmenler şunlardır:

- Hükümetlerin, ülkelerin sosyo-ekonomik gelişiminde aktif bir rol üstlenmesinin ve bu nedenle hükümet faaliyetlerinin hacminin genişlemesi,
- Kamu kaynaklarının kıtlığı nedeniyle harcanan paralardan tam verim sağlama ve bu nedenle rasyonel karar verme gereğinin ortaya çıkışı,
- Demokratik kurumların gelişmesiyle halkın ve temsilcilerinin bilincinin artması, dolayısıyla kamu kaynaklarını kullananlardan hesap verme sorumluluğuna sahip olmasının beklenmesi,
- Kamu sektöründe hükümet harcamalarındaki çok büyük artışların olması, harcamaların fiili sonuçlarının bağımsız ve tarafsız olarak değerlendirilmesi ihtiyacı ve kamu fonlarının kullanımında tarafsız olarak hesap sorumluluğunun yerleştirilmesi gibi grup talep yaratılması,

⁹⁸ Badelt, Christoph, “New Concepts for the Supply of Government Services”, *Public Finance and the Quest for Efficiency*, Detroit, 1984, s. 268.

- Geleneksel denetim sadece malî işlemlerin yasallığı ve uygunluğu üzerinde yoğunlaştığından bu iki talebi karşılamakta denetimin yetersiz kalması,

Yukarıda belirtilen nedenler sebebiyle; özel kesimde ve kamu kesiminde teorik ve uygulamaya yönelik olarak, yeterli ve vazgeçilmez olarak görülen ilkelerin, ölçütlerin geliştirilmesi gündeme gelmiş, bunun içinde verimlilik, etkenlik ve tasarruf sınır ve ölçütleri içerisinde kullanılabilmesi için analiz teknikleri geliştirilmiştir. Ancak bu yolla önemli tasarruflar sağlanmış ve alternatif çözüm ve kullanım alanları geliştirilmeye çalışılmıştır.⁹⁹

B. KAMU BÜROKRASİSİNİN GELİŞİMİ

a. Bürokrasi Kavramı

Bürokrasi gibi değişik anlamları ya da boyutları olan bir konuda her şeyden önce bu belirsiz kavrama bir açıklık kazandırmak gerekmektedir. Çünkü bürokrasi sözcüğündeki bu belirsizlik bilinçli ya da bilinçsiz yanlış kullanımlara neden olmaktadır. Fritz Morstein Marx, örgütün özel bir biçimi olan “bürokrasi”yi örgütün bir hastalığı olan “bürokrasi”den; çeşitli biçimlerde toplumsal, ekonomik düzende yer alan, geniş kesimlerin örgütü, büyük örgüt anlamındaki “bürokrasi”yi de her zaman olumsuz bir anlamı olan “bürokrasi öğretisi”nden ayırmak gerektiğini ileri sürmektedir.¹⁰⁰ Bürokrasinin anlamı konusunda ikili bir ayrıma gidilerek, bürokrasi sözcüğünün hem tanımlayıcı ve nesnel bir kavram olarak, hem de duygusal ve kötuleyici bir kavram olarak kullanımından söz edilmektedir.¹⁰¹

Bürokrasiye verilen anlam toplumdan topluma da değişmektedir. Kıta Avrupası’nda bürokrasi, daha çok kamu görevlileri anlamına gelmektedir.

Bürokrasinin bir başka tanımı, “İş bölümü ve uzmanlaşma temeli üzerinde yükselen otoritenin merkezileştiği hiyerarşik yönetim yapısı”¹⁰² olarak yapılmaktadır.

Bürokrasi sözcüğü kimi zaman bütün bir kamu yönetimi düzeninin adı olarak da karşımıza çıkmaktadır.¹⁰³ Bürokrasi sözcüğünün nesnel, tarafsız bir kavram olarak, belli özellikleri olan karmaşık bir örgüt ve yönetim biçimi anlamında kullanılması gerektiğini söylemek doğru olacaktır. Bürokrasi konusunda düzenli olarak ilk incelemeleri yaparak

⁹⁹ N.McKean, Roland, *Efficiency in Government Through Systems Analysis*, Rand Corp., New York, 1958, s. 3.

¹⁰⁰ Marx, Fritz Morstein, *The Administrative State*, The University of Chicago Pres, Chicago, 1957, s. 16.

¹⁰¹ Ergun ve Polatoğlu, s. 44.

¹⁰² Şaylan, Gencay, “Cumhuriyet Bürokrasisi” *Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ansiklopedisi*, C.2, s. 298.

¹⁰³ Marx, F.Morstein, s. 17.

“bürokrasi ideal tipi” oluşturan Max Weber de bürokrasi konusunda nesnel bir biçimde yaklaşarak bürokratik örgütlerin ayırıcı özelliklerini belirlemeye çalışmıştır. Bürokratik örgütün ayırıcı özellikleri kısaca şöyle özetlenmiştir:¹⁰⁴

- 1) Yüksek derecede uzmanlaşma,
- 2) Yetki ve sorumluluk alanları sınırlandırılmış hiyerarşik otorite yapısı,
- 3) Teknik bilgi ve yeteneklere göre işe alma,
- 4) Kişisel gelir ve resmi gelir, servet vs. arasında ayırım yapılması.

Bürokrasiyi “Bürokratların Yönetimi”¹⁰⁵ olarak tanımlayan ifadeler de bulunmaktadır. Yine Weber’in bürokrasiyi, “geniş bir alana yayılmış toplumsal fiil ve hareketlerin rasyonel ve objektif esaslara uygun olarak düzenlenmesi süreci olarak”¹⁰⁶ tanımlandığını görmekteyiz.

Bürokratik yönetime sahip çağdaş bir örgüt şu işleyiş özelliklerine sahiptir:

a) Bürokraside, yasalar ya da idarî yönetmeliklerle belirlenmiş yetki alanları vardır. Bu da aşağıdaki yollarla gerçekleşir:

- Amaçları gerçekleştirecek çalışmalar resmi görevler olarak dağıtılmıştır.

- Yetkiler sınırlı ve dengeli bir biçimde dağıtılmıştır.

- Görevlerin yürütülmesi ve yetkilerin kullanılması sistematik hükümler altına alınmış, yalnızca genel kurallara bağlanmış nitelikleri taşıyan kişiler istihdam edilmektedir.

b) Bürokratik örgütler hiyerarşik bir örgütlenme yapısına sahiptirler. Bunun yanında iyice belirlenmiş bir ast-üst ilişkisi vardır ve küçük görevliler, yüksek görevlilerce denetlenmektedir. Hiyerarşik örgütlenme devlet ya da kilise yapılarında olduğu kadar, büyük parti örgütlerinde ve özel işletmelerde de geçerlidir. Yetkisinin ‘özel’ ya da ‘kamusal’ olarak betimlenmesi bürokrasinin özelliğini etkilemez.

c) Çağdaş bürokrasi yazılı belgelere (dosyalara) dayanır. Bu nedenle, geniş alt görevliler ve yazıcılar kadrosu çalıştırılır. Resmi bir görevi yürüten memur kadrosuna, yönetimin maddi araçlar aygıtı ve dosyalarıyla birlikte ‘daire’ denir. Özel sektörde ise buna genellikle ‘büro’ adı verilir. Kamu hizmetinin çağdaş örgütlenişi, kural olarak, resmi daireyi görevlinin özel konutundan ayırdığı gibi, bürokrasi de genel olarak resmi faaliyet ile özel yaşam alanını birbirinden ayırır.

¹⁰⁴ Weber, Max, *Sosyoloji Yazıları*, Derleyen: H.H. Gerth-C.Wright Milss, Çev. Taha Parla, Hürriyet Vakfı Yayınları, İstanbul, 1986, s. 192.

¹⁰⁵ Fişek, Kurthan, “On Bureaucracy” *SBF Dergisi*, S. 2, Haziran 1972, s. 65.

¹⁰⁶ Baransel, Atilla, *Çağdaş Yönetim Düşüncesinin Evrimi*, C.1, İÜİF İşletme İktisadı Ens. Yayını, İstanbul, 1979, s. 165.

d) Daire ya da büro yönetimi, genellikle çok esaslı bir uzmanlık eğitimi gerektirir. Bu, devlet memurları için olduğu kadar, özel işletmelerin modern yöneticileri ve görevlileri için de aynı derecede geçerlilik kazanmaktadır.

e) Daire ya da işyerinde yapılan faaliyetler birincil iş ve asıl uğraş haline gelmiştir. Bu da, daire ya da büro iyice geliştikten sonra, resmi faaliyet, görevlinin tüm çalışma kapasitesini kullanmasını gerektirdiğinden kaynaklanmaktadır. Başlangıçta ise her yerde durum bunun tam tersiydi ve resmi işler, ikincil bir etkinlik olarak yerine getirilmekteydi.

f) İşyeri yönetimi, belli bir istikrarı ve kapsamı olan, öğrenilebilir genel kurallara bağlıdır. Bu kuralları bilmek, görevlilerin sahip olduğu özel bir teknik öğrenim sonucunda gerçekleşir. Bu teknik eğitim, hukuk, kamu yönetimi, iş idaresi gibi alanları kapsamaktadır.

b. Kamu Bürokrasisi Kavramı ve Türk Kamu Bürokrasisi

Demokratik ülkelerde en önemli özellik, siyasi yöneticilerin seçimle işbaşına gelmeleri ve halka karşı sorumluluk taşımalarıdır. Kamu bürokrasinin sorumluluğu da siyasi iktidara karşıdır. Ancak bürokrasinin hizmet sunduğu halka karşı siyasi bir sorumluluğu yoktur. Kamu bürokrasisinin, yapı ve niteliği gereği hükümetin yürüttüğü politikalara ortak olduğu göz önüne alındığında onun içinde sorumlu olacağı kişi veya kişiler ya da kurumlar olması gerekliliği kaçınılmazdır. Bürokrasinin yapısından kaynaklanan denetim zorunluluğu olduğu gibi memurların tutum ve davranışlarından ileri gelen sorunlar bulunmaktadır.¹⁰⁷ Yasaların ya genel ya da ayrıntılı düzenlenmesi memurların iş ve işlemlerinde denetimi kaçınılmaz kılmaktadır.

Ülkemizde de devlet sektöründe bürokrasinin ağır işlemesi ve yetersizliği eleştirilirken, reform gerekliliği dile getirilmiştir. Hemen hemen her konunun siyasi bir bütünlük arz ettiği günümüz toplumlarındaki siyasi sistemlerin en belirgin özellikleri arasında, bu sistemlerin bürokratikleşmiş bir yapı içinde işlemeleri gelmektedir. Hatta kamu bürokrasisi, bilgi ve uzmanlık kaynağı, karar verme gücü, istikrarlı bir statü ve profesyonellik gibi nitelikleriyle siyasi iktidar karşısında bir güç haline gelmiştir.¹⁰⁸ Çağdaş siyasi sistemlerde bu yönetim aygıtının aksamadan işleyebilmesi için yasal ve rasyonel nitelikte düzenlemeler yapılarak aksayan yönlerin giderilmesine çalışılması

¹⁰⁷ Eryılmaz, Bilal, "Kamu Bürokrasisinin Denetlenmesinde Yeni Gelişmeler", *Amme İdaresi Dergisi*, C.26, S. 4, Aralık 1993, s. 82.

¹⁰⁸ Eryılmaz, Bilal, s. 81.

gerekmektedir. Ancak bu düzenlemelerin yasama organı tarafından yapacağı ve yasama organının da teknik konularda teknik ve bilgi içeren konularda bürokrasiye bağlı olacağı göz önüne alındığında yapılması istenilen idarî bir reformun istenilen amaca ne kadar ulaştırabileceği tartışılabilir niteliktedir.

Kamu bürokrasisi deyimiyile, kamu hizmeti üretmek için kurulmuş olan bürokratik yapıları anlıyoruz. Sosyal devlet ilkesinin gelişmesine paralel olarak kamu bürokrasisi de günlük yaşamda önemli bir konum haline gelmiştir. Çevremizde güvenlik, sağlık, eğitim, haberleşme, ulaşım gibi birçok temel hizmetler bürokratik örgütlerce gerçekleştirilmektedir. Bürokrasinin toplumsal ve ekonomik ilişkilerdeki ağırlığı her geçen gün daha da artmaktadır.

Eski zamanlarda ismi bilinmeyen birçok faaliyet bugün kamu bürokrasisinin uğraş alanı haline gelmiştir. Devlet; klâsik devlet anlayışının dışına taşarak işlevlerini geliştirmiştir. Buna paralel olarak da kamu bürokrasisi büyüdükçe büyümüş ve o oranda da karmaşık bir yapıya kavuşmuştur. Devlet kendisinden beklenen asli görevlerini bir kenara iterek, serbest piyasada kendine başarı yolları aramıştır. İş yükündeki bu aşırı artış, her şeyin devlet tarafından yerine getirilmesi gerektiği düşüncesi devlet yapısını olabildiğince hantal bir hale getirmiştir.

Bürokrasi, meclis tarafından çıkarılan kanunların uygulama aracıdır. Bu nedenle, bürokratik mekanizmanın iyi işlemediği zamanlarda en iyi siyasalar dahi uygulama alanı bulamazlar. Sağlam ve iyi işleyen bürokratik yapılar ülkedeki sisteminde koruyucusudurlar. Bürokratik örgüt, her örgüt gibi belli bir siyasi, toplumsal, ekonomik, teknolojik ve kültürel çevrede varlığını sürdürür. Bu çevredeki oluşumlar bürokratik yapıyı da doğal olarak etkiler. Örneğin, ülkemizdeki hızlı nüfus artışı, sanayileşme ve kentleşme gibi çevresel etmenler, bürokrasiyi de büyük ölçüde etkileyerek ona önemli görevler yüklemektedir.

Daha etkin bir kamu yönetimi gereksiniminin ürünü olan kamu bürokrasisi, bu işlevi yerine getirebilmek için, uzmanlaşmayı ve görev bölünmelerini daha ileriye götürmek durumundadır. Böyle bir gelişme ise bürokratlara büyük bir güç kazandırmaktadır. Uzman olmayan ve yönetime geçici olarak gelen siyaset adamlarının yanında konunun uzmanı olup, o görevde uzun süredir bulunan bürokratların varlığı, ağırlığın devlet bürokrasisine kaymasını doğal kılmıştır.

Günümüzde çalışma ve iş bölümü alanında önde gelen özelliklerden biri etkin nüfusun giderek artan bir bölümünün hizmetler kesiminde çalışmasıdır. Hizmetler

kesiminde ücretliler içinde beyaz yakalıların, “memurların” artışı devlet bürokrasisini doğurmuştur. Bu bağlamda kamu bürokrasilerini diğer bürokrasilerden ayırt eden özellikleri şu şekilde sıralayabiliriz: Devlet faaliyetlerinin kapsamı, yoğunluğu, kamuya karşı hesap verme sorumluluğu, kamu bürokrasisinin siyasi karakteri.

Devlet Faaliyetlerinin Kapsamı ve Yoğunluğu

Sosyal devlet ilkesine paralel olarak asıl görevi adalet ve güvenlik olması gereken devletin günümüzde görevleri son derecede artmıştır. Artık modern devlet, kendisinden istenen her türlü alana el atmakta ve çok değişik görevler yüklenmektedir. Devletten beklenen bu çeşitli yeni hizmetlerin sayısı az gelişmiş ülkelerde büsbütün kabarmakta, dolayısıyla henüz ekonomik bakımdan kalkınmamış ülkelerde kamu bürokrasisinin sırtına ağır yükler çökmektedir. Devlet bürokrasisindeki bu aşırı görevler ile bürokratik örgüt gün geçtikçe büyümekte, etki sahasını arttırmaktadır. Devlet, bir yandan varolan ilişkiler düzen ve dengesinin bozulmaması için ekonomik, adalet, savunma ve emniyet görevleri yüklenirken öte yandan yönetilenlerin yaşamlarını kolaylaştırmak amacına yönelmiş bir takım görevler yüklenmiştir.

Kamuya Karşı Hesap Verme Mükellefiyeti

Kamu bürokrasisini diğer bürokrasilerden ayıran diğer bir özellik, demokratik ölçülere uygun olarak, kamuya karşı her zaman hesap verme yükümlülüğüdür. Bu sorumluluğunun bilincinde olan bürokrat, görevini yerine getirirken yapmış olduğu işlemlerini her zaman haklı ve titiz tenkitlere karşı koyabilecek mahiyette olmasına dikkat etmelidir.

Genellikle ajanlar sorumluluktan kaçmak istediklerinde, önlerine gelen somut bir olayın çözümünü yazılı bir kuralın ruhuna değil, lafzına dayandırmak isterler. Böylece, kendilerini kuralların kastettiğinden daha dar sınırlar ve kalıplar içine koyarlar. İşin şeklinin aslından daha önemli olduğu kanısını uyandıran uygulamalar içine girerler. Karşılaştıkları bir sorunun çözümü için uygun bir kural bulamadıklarında, konu ile ilgili önceki bir uygulamanın olup olmadığına bakarlar. Benzer bir uygulama bulamadıklarında inisiyatif kullanmaktan kaçınırlar; çözümsüzlüğü ya da “hayır” demeyi tercih ederler. Sorumlu ve demokratik zihniyetli bir kamu bürokrasisinin temel şartı, her zaman yoklanabilmesidir. Ancak yapılan bu yoklamalar sorumluluğu yüklenme duygusunu giderek azaltmaktadır.

Kamu Bürokrasisinin Siyasi Karakteri

Politikanın kamu yönetimi ile bir ilişkisinin olmadığını ya da olmaması gerektiğini ileri sürmek hatalı olur. İdarenin görevi, geniş ölçüde, devletin yüksek organları tarafından alınan siyasi kararları icra etmektir. Yönetimin siyasi karakter taşıması olgusu yönetim-siyaset ilişkileri sorununun bir parçası olarak incelenebilir. Yönetim-siyaset ilişkileri ise daha geniş bir çerçevede devlet kuramı, toplumda bürokrasinin konumu ve işlevi gibi sorunlara bağlı olarak ele alınabilir.

Siyasalaşmanın kamu bürokrasisi açısından çıkaracağı sakıncalar da önemlidir. Yükselmenin en kestirme yolunun ehliyet, liyakat ve başarı yerine siyasi parti veya kişilerle iyi ilişkilerden geçtiği sonucuna varan bir bürokrat ister istemez siyasete yaklaşacaktır. Bu yol bir yandan gençlerin çabuk yükselme tutkularını arttırırken öte yandan kamu görevlilerini olduğundan başka gözükme suretiyle yükselme çabasına sürükleyecektir.

c. Kamu Bürokrasisinin Sorunları

Çağdaş devletlerde kamu yönetiminin kendisi ve onu oluşturan hemen her birim kendi içinde değişik derecelerde bürokratik modele göre örgütlenir ve işler. Bürokratik örgütlenmiş idare içindeki ilişki ve işlemlerin, önceden saptanmış kurallar çerçevesinde yürüyeceğini varsayar. Birim ve kişilerin davranışlarının önceden kestirilebilir olduğunu temel alır. Gerçekte bürokratik yönetim sisteminin belirli bazı kusurları, üzerine dayandığı ilkelerin uygulanmasından ileri gelir ya da onun etkililiğini sağlamaya yönelik öğelerin her birinin aynı zamanda olumsuz sonuçlar doğurmaya elverişli olduğunu da gözlemek kolaydır.

Kamu bürokrasisinin sorunlarını merkezden yönetim ve yerinden yönetim olarak iki bölümde sınıflandırabiliriz. Bir devletin ülkesi içinde tüm kamu hizmetlerinin bir elde, devlet tüzel kişiliğinde toplanması durumunda “merkezden yönetim” ilkesi, kamu hizmetlerinin belli bölümlerinin devletin dışında, başka kamu kuruluşları eliyle yürütülmesine de yerinden yönetim ilkesi denir.¹⁰⁹

Merkezden yönetimin sorunları:

- Merkezden yönetim, kırtasiyeciliği arttırır.
- Merkezden yönetim demokrasi ilkelerine de uygun değildir. halkın yönetime katılımını sınırlandırır.

¹⁰⁹ Gözübüyük, s. 43.

- Merkezden yönetimde kamu görevlileri, hizmet gerekleri yerine merkezin görüşünü uygulamak yoluna giderler.
- Merkezde siyasi gücü elinde bulunduranlar, kendi seçim çevrelerine kamu hizmetinin dağılımında ayrıcalık yapabilirler.

Yerinden yönetimin sakıncaları:

- Yerel yönetim açısından bu kuruluşların yeterince malî imkânlarının bulunmamasıdır.
- Yerel yönetim kuruluşları teknik eleman sıkıntısı çekmektedir.
- Yerel yönetim kuruluşlarının güçlenmesi durumunda, ülkenin siyasal birliğinin bozulacağından korkulmaktadır.
- Yerel yönetim kuruluşlarına bırakılan kamu hizmetlerinin yurt düzeyinde eşit bir biçimde yürütülmesine olanak yoktur.

C. KAMU YÖNETİMİNİN DENETİMİ

Kamu denetimi, bir kurum veya kuruluşun ya da belirli bir plan, program veya projenin yapısı, işleyişi ve çıktılarının önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesinin araştırma, gözlemlene, sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilmesi ve elde edilen bulguların objektif ve sistematik bir biçimde değerlendirilerek ilgili taraf veya taraflara iletilmesi sürecidir. Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen denetimleri belirtmektedir.¹¹⁰

Denetim kamu hukukumuzda ise, tüm devlet dairelerinde çalışanların yasa ve tüzük hükümlerine göre görevlerini gereği gibi yerine getirip getirmediğini, yasa ve tüzük hükümlerine aykırı hareket ederek görevlerini yerine getirmede ihmal ve gevşeklik gösterip göstermediğini ve yolsuzluk yapıp yapmadıklarını saptayarak, haklarında gereken yasal işlemin uygulanması için devlet dairelerinin teşkilât yasalarına göre atanmış müfettiş veya murakıplar ya da görevlendirilmiş memurlar vasıtasıyla yapılan teftiş ve murakabe şeklinde tanımlanmaktadır.¹¹¹ Süreç farklı kavramlarla ifade edilse de, genel ilkelerde ortaklık bulunmaktadır.

¹¹⁰ Gournay, s. 93.

¹¹¹ Günel, Namık, “2000’li Yılların Eşiğinde İdari Denetim Sistemine Eleştirel Bir Bakış”, *Türk İdare Dergisi*, S. 409, Aralık, 1995, s. 24.

a.Yönetimin Yargı Yoluyla Denetimi

aa. Anayasa Mahkemesinin Denetimi

İptal Davası, Anayasaya aykırı yasa, KHK ve iç tüzüğün Resmi Gazete’de yayımından itibaren altmış gün içinde Cumhurbaşkanı, iktidar ve ana muhalefet partisi meclis grupları ve meclis üye tam sayısının en az beşte biri tutarındaki milletvekilleri tarafından açılabilir. İptal davasına konu olan Anayasaya aykırılık iddiası şekli ve esas yönünden olabilir. Biçim yönünden yasaların Anayasaya aykırılığı yalnız iptal davası konu olabilir, itiraz yolu ile şekil yönünden anayasaya aykırılık iddiasında bulunulamaz.

İtiraz Yolu, 1982 Anayasasının 152. maddesine göre; bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir yasa ve KHK’nin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddî olduğu kanısına varırsa Anayasa Mahkemesi’nin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır. Bu yola def’i yolu da denmektedir.

ab. İdari Yargı Tarafından Yapılan Denetim

Yargı denetimi ile yönetimin tutum ve davranışlarından, eylem ve işlemlerinden dolayı haksızlığa uğrayan kimse veya çıkarı zedelenen birey, yetkili yargı yerine başvurarak, idarî işlemin iptalini ve kendisine yapılan haksızlığın giderilmesini isteyebilir.

Devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin yargısal başvurular yoluyla denetimi; bu makamlardan kaynaklanan eylem ve işlemlerden dolayı, bireylerin yargısal yöntemler izleyerek, yargı yetkisine sahip makamlara yaptığı ve yargısal bir kararla sonuçlanan başvurularıyla sağlanmaktadır.¹¹² Bu sonuçların elde edilebilmesi için Dünyada birbirinden farklı iki ana sistem uygulanmaktadır. İlki Anglo-Amerikan ülkelerinde uygulanan yargı birliği sistemi, diğeri ise Kara Avrupa ülkelerinde uygulanan ve Türkiye’nin de kabul ettiği idarî yargı sistemidir.

İdari yargı sisteminin geçerli olduğu ülkelerde idarî yargı yerlerinin yasama ve özellikle yürütmenin müdahale alanı dışında bağımsız, uzmanlaşmış mahkemeler görünümünde olması, yönetimin hukuka aykırı eylem ve işlemlerine karşı bireylerin himayesi konusunda etkili bir denetim biçimi olarak görülmeleri önemli bir güvencedir.

¹¹² Onar, S. Sami, s. 1818.

b. İdarenin Yargı Dışı Denetimi

ba. İdari Denetim

İdari denetim, idarî eylem ve işlemlerin ya da hukukî nitelikli kararların idarî kurumlar tarafından, idarî araç ve yöntemlerle yapılan denetimdir. Bu denetim yönteminin bir bölümü faal idare yapısı içinde yer alırken, diğer bir bölümü faal idare yapısı dışında özel denetim kurumları eliyle sağlanmaktadır.¹¹³

Faal yönetim yapısı içerisinde denetim, idarenin işleyişi içerisinde gerçekleşir. Bu denetim yoluyla idarenin, hukuka, hizmetin gereklerine uygun, düzenli ve verimli çalışması sağlanmakta merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarının uygulanmasında bir uyum sağlanmaktadır. Bu tür bir denetim de kendi içinde iki türe ayrılmaktadır: Hiyerarşik denetim, aynı kamu tüzel kişisi içinde yer alıp, aynı yapı içerisinde yer alan astın üste hiyerarşi ilişkisiyle bağlı olmasından kaynaklanan ve üstün hiyerarşi yetkisinden doğan denetim araçlarını, astı üzerinde kullanmasıyla gerçekleşen bir denetim biçimidir. Hiyerarşik denetim yoluyla idarenin işlemlerinin ve eylemlerinin keyfi uygulanmasının önüne geçilerek idarî işlem ve eylemlerde bir ahenk, uyum ve düzenlilik sağlanmakla birlikte çalışanlara inisiyatif kullanma ve hareket serbestisi tanıma bakımından sakıncaları bulunmaktadır.¹¹⁴ Faal yönetim yapısı içerisinde denetimin ikinci bir türü de İdari vesayettir. Bu denetim biçiminde bir kamu tüzel kişisinin kendi kadrosu içinde bulunmayan başka bir kamu tüzel kişisini dışarıdan denetlemesidir. Devletin yerel yönetimler üzerindeki denetim ve gözetiminin nesnel amaçları; devletin genel çıkarlarını ulusal birlik ve bütünlüğü korumak, bu bağlamda yerel yönetimlerin ulusal makro ekonomik politikalara uymalarını sağlamak, kamu hizmetlerinin görülmesinde birimler ve kademeler arasında uyum ve eşgüdüm sağlamak, yerel yönetimlerin seçimle ve atamayla gelen kadrolarında görev yapan kimselerin yetkilerini aşmalarından ve kötüye kullanmalarından halkın korunmasını sağlamak, alt basamaklarda bulunan birimleri merkezin ve merkezi erkin elinde bulunduran güçlerin denetimi altında, kendine bağımlı tutmaktır.¹¹⁵

Faal Yönetim Yapısı Dışında Denetim, idarenin işleyiş yapısı içindeki denetimin yanı sıra devlet anayasa veya yasa ile kurulmuş olan denetim birimleri ile de idarî

¹¹³ Balta, Tahsin Bekir, *İdare Hukuku Ders Notları II*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, s. 120.

¹¹⁴ Eroğlu, Halil, *İdare Hukuku*, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974, s. 295.

¹¹⁵ Keleş, Ruşen, “*Yerel Yönetimlerde Denetim*”, *Avrupa’da Yerel Yönetimler Üzerinde Denetim ve Türkiye*” Konferans Notları, 1996, Ankara, s. 27.

denetim yapabilir. Belirli alanlarda görevleri bulunan Danıştay'ın idarî daireleri, Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay bunlardan bazılarıdır.

bb. Baskı Grupları ve Kamuoyu Denetimi

İdarenin işlemleri ve eylemleri üzerindeki diğer bir denetim yolu da baskı gruplarının yürüttükleri faaliyetler ve kamuoyu denetimidir. Son zamanlarda baskı grupları kamu yönetimi ile yakından ilgilenmektedirler. Bunun en önemli nedeni, yasama organının yasaları uygulama yönünde idareye geniş takdir yetkileri vermesidir.¹¹⁶ Yasama organının boş bıraktığı alanları kamu yönetimi yeni düzenlemeler yaparak veya yeni uygulamalar koyarak takdir yetkisini de kullanarak doldurmaktadır.

Baskı grupları ve kamuoyu denetimin istenilen sonucu vermesi için o topluda kitle haberleşme araçlarının etkin ve amaca uygun kullanımının sağlanması gerekmektedir. Bu yüzden kamuoyu denetiminde basın etkili bir rol üstlenmiştir. Ayrıca kamu sektörü ile özel sektör arasında yönetici geçişlerinin yoğun olduğu dönemlerde kamu yönetiminin dış etkilere, baskı grupları ve kamuoyu görüşlerine daha açık bir hale geleceğini kabul etmek gerekmektedir.¹¹⁷

bc. Ombudsman Kurumunun Denetimi

Kelime olarak “güvenilir kişi ya da temsilci”, “koruyucu” anlamlarına gelen Ombudsman Kurumu ülkeden ülkeye değişik biçimlerde ifade edilmiştir. İskandinav ülkelerinde “Ombudsman”, Fransa’da Mediateur (aracı), İngiltere’de The Parliamentary Commissioner for Administration (idare için parlamento denetçisi), Yunanistan’da vatandaşın avukatı, ülkemizde ise kamu denetçiliği ve ombudsman adları geçmektedir.¹¹⁸

Ombudsman’ın evrensel olarak kabul edilmiş bir tanımı yoktur. “Aşırıya kaçılırsa ombudsman’ın ne yaptığı ve ne olduğu, belli bir ülkede belli bir kültürün ve hükümet sisteminin bu kurumdan ne yapmasını istediğine ve neye ihtiyacı olduğuna bağlıdır diyebiliriz. Ombudsman, duyguları incinmiş olan kişilerin, hükümet kuruluşlarına, memurlarına ve çalışanlarına karşı, adaletsizlik ve kötü yönetime ilişkin olarak

¹¹⁶ Eryılmaz, Bilal, s. 97.

¹¹⁷ Gournay, s. 280.

¹¹⁸ Tortop, Nuri, “Ombudsman Sistemi ve Çeşitli Ülkelerde Uygulanması”, *Amme İdaresi Dergisi*, C.31, S. 1, Mart 1998, s. 4.

yakınmalarını alan, bağımsız bir üst düzey kamu görevlisinin başında bulunduğu, anayasa ya da yasa ile kurulan bir bürodür.”¹¹⁹

Ombudsman, halkın şikayetlerini izlemek ve yurttaş ile yönetim arasındaki anlaşmazlıklarda bir çeşit hakem rolü oynamakla görevli yüksek düzeyli görevliyi ifade eder. Ombudsman, aynı zamanda bu şekilde oluşturulan sistemin ve kurumun da adıdır. Genel olarak yasama organı tarafından görevlendirilen ve bağımsız olarak hareket eden kamu denetçisi (Ombudsman) yöneticiler tarafından gerçekleştirilen idarî eylem ve işlemlere karşı yapılan şikayetleri dinler ve yönetimin hukuka uygun hareket etmesini ve siyasi denetimi sağlar. Ombudsman, araştırma, eleştirme, düzeltici eylemler önerme ve bulguları kamuoyuna duyurma yetkisini sahiptir. Ancak resmi bir yaptırım yetkisi yoktur.¹²⁰

Ombudsmanı “Kamu yönetiminde idarenin çeşitli eylem ve işlemlerine karşı halkın şikayetlerini parlamento adına inceleyen ve soruşturan özel bir büro veya görevli” olarak tanımlayanlar da olmuştur.¹²¹

Uluslararası Barolar Birliği’nin 1974’de yaptığı ve geniş kabul gören tanımı ise şöyledir: “Ombudsman anayasa, yasa veya parlamento tarafından sağlanan ve kamu görevlilerini şikayet eden ve haksızlığa ve herhangi bir zarara uğramış bireylerin şikayetlerini kabul eden, kendi görüşüne göre hareket eden veya soruşturma, düzeltici eylemi tavsiye etme ve rapor verme yetkileri olan bir dairedir”.¹²²

Bu bilgilerin ışığında bir de şöyle geniş bir tanım yapabiliriz. Ombudsman; bireylerin temel insan haklarını özellikle iyi idare edilme hakkını korumak, geliştirmek ve idareyi iyileştirmek amacıyla, parlamentolarca yerel, bölgesel veya ülkesel düzeyde atanan ve kamu idarelerinin herhangi bir eylem veya işleminden zarar gören veya haksızlığa uğrayan bireylerin yapacakları şikayetleri kabul edip bunları soruşturarak idarelere tavsiyede bulunan ve kendisini atayan parlamento rapor veren ancak yargılama, işlemi değiştirme veya başka herhangi bir yaptırım uygulama yetkisi bulunmayan bağımsız, tarafsız ve güvenilir bir kurum veya kişidir.

¹¹⁹ Hansen, Hans Gammeltoft, “Ombudsman Kavramı”, *Amme İdaresi Dergisi*, Çev. Prof Dr. Turgay ERGUN. C.29, S. 3, Eylül 1996, s. 195.

¹²⁰ Hansen, Hans Gammeltoft,, “Ombudsman Kavramı”, s. 196.

¹²¹ Ataman, Taykan, “İngiltere’de Ombudsman Kurumu ve İdarenin Parlamento Tarafından Denetimi”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 400, Eylül 1993, Sayfa : 217.

¹²² Kamınıs, Yorgos, Yunanistan’da Ombudsman, *Hukuk Devletinde Ombudsmanın Rolü Semineri Notları*, Nevşehir, 09-10 Mayıs 2004,

Ombudsmanlık kurumu ilk defa İsveç’de 1713 yılında kurulmuştur.¹²³ Ancak bu tarihi daha da gerilere götürerek Osmanlıdaki “Ahilik” kurumuna dayandıranlar da vardır. Bu kişiler ombudsmanlık kurumunu 1907’deki Paltova Savaşı’nda yenilerek Türkiye’ye gelen İsveç Kralı XII. Karl’ın Ahilik Teşkilâtı’ndan esinlenerek ombudsman kurumunu kurdurduğunu iddia etmektedirler. Ombudsman kurumu 1950- 1960 yılları arasında diğer İskandinav ülkelerinde de yaygınlaşmıştır. 1957 yılında Almanya’da, 1959 yılında ise Norveç’de kurulmuştur. 1960’lı yıllarda İngiliz Milletler Topluluğu üyesi ülkeler arasında yaygınlaşmıştır. İngiltere’de 1967 yılında kurulmuştur. 1995 yılında Avrupa Birliği tarafından ilk Avrupa Ombudsmanı seçilmiştir.

Bugün dünyada 50’nin üzerinde ülke ombudsman kurumuna sahiptir. Ülkemizde ombudsman kurumu uzunca bir süredir tartışılmasına rağmen henüz uygulamaya konulamamıştır. Avrupa Birliği uyum yasaları çerçevesinde çıkarılması düşünülen yasalardan birisi olup halen “Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu Tasarısı” olarak komisyonda görüşülmektedir.

İsmi ne olursa olsun bu kurum birey ile devlet arasında aracılık işlevini üstlenmiştir. “Genel olarak yasama organı tarafından görevlendirilen ve bağımsız olarak hareket eden kamu denetçisi (ombudsman) yönetilenler tarafından idarî eylem ve işlemlere karşı yapılan şikayetleri kabul eder ve yönetimin hukuka uygun hareket etmesini, siyasi denetimi ve kamuoyunu harekete geçirerek sağlar. Kamu denetçisi her yıl yasama organına sunduğu raporunda, ne gibi şikâyetlerin kendisine geldiğini, yönetimin hukuka aykırı eylem ve işlemlerinin neler olduğunu bildirir. Böylece bakan ile yasama organı karşı karşıya getirilir”.¹²⁴

Avrupa Birliği Parlamenterler Meclisi, Ombudsmanın ulusal bir sistem içerisinde insan haklarının korunması ve hukuk devletinin gerçekleştirilmesi açısından çok önemli olduğunu ve kamu yönetiminin düzgün çalışmasını sağlamada çok önemli role sahip olduğunu belirtmiştir.

Ombudsmanın görev ve yetkileri ülkeden ülkeye değişmektedir. Bu konuda ombudsman kurumuna en geniş yetkilerle donatan ülkeler İskandinav ülkeleridir. Genel olarak ombudsman, parlamento tarafından atanıp onun adına inceleme, araştırma ve

¹²³ Demir, Galip, Ombudsman Kurumunun Tarihsel Gelişimi ve Hukuk Devletindeki Yeri, *Hukuk Devletinde Ombudsmanın Rolü Semineri Notları*, Nevşehir, 08-11 Mayıs 2004,

¹²⁴ Gözübüyük, s. 207.

soruşturma yapan bir kurum olmasına rağmen İskandinav ülkelerinden biri olan Danimarka'da bakanlıkları da denetleme ve bireyler için yasa ve düzenin koruyucusu olma, İsveç ve Finlandiya'da ise yargılama ve mahkemeleri denetleme yetkilerine de sahiptir. İsveç'te bu anlamda bir "Yargısal Ombudsman" bile kurulmuştur.

Kıta Avrupası ve Avrupa Birliği mevzuatında kuvvetler ayrılığı ilkesi gereği ombudsmanın yargısal yetkileri bulunmaması gerektiği görüşü hâkimdir. Ancak Ombudsmanın sadece bireylere idareden delil sağlamak, mahkeme kararlarının uygulanmasını sağlamak ve yargının idarî açıdan işlemesine yönelik eleştiri ve tavsiyelerde bulunmak yetkilerinin olması gerektiği de kabul edilmektedir.

Yine genel kabul gören uygulamaya göre ombudsmanın yasamaya ilişkin yetkileri bulunmamaktadır. Ancak ombudsman idarenin eylem, işlem ve yöntemlerini inceleyerek bunlardan insan haklarına, hukuka, iyi idare prensiplerine ve hakkaniyete uygun olmayanları parlamentoya rapor edecektir. Ombudsman yerindelik denetimi de yapacaktır.

Ombudsmanın kamu yönetiminin kanunsuz işlemlerini iptal etme veya idareye karşı herhangi bir yaptırım uygulama yetkisi yoktur. Ombudsman, düzenleyici hukukta, yönetimin düzenleyici işlemlerinde ya da idarî yöntemlerde eksikliklerin farkına varırsa bunu parlamentoya ya da ilgili bakana bildirecektir.

Ombudsman kurumunun ortak özellikleri şöylece özetlenebilir:

1.Ombudsman, anayasa veya yasa ile kurulmuş, idareyi yasama organı adına denetleyen, tarafsız bağımsız bir görevlidir.

2.Ombudsman, adaletsizliği, idarenin kötü işleyişini dile getiren şikâyetleri izler.

3.Bu kurumun, soruşturma açmak, eleştirmek, idarenin aksayan yönlerini kamuoyuna açıklamak yetkisi vardır. Fakat tespit ettiği kötü davranış ve işleyişleri düzeltmek yetkisi yoktur.

4.Ombudsmanın idareye mutlaka karşı olması diye bir durum söz konusu değildir.¹²⁵

¹²⁵ Rowat, Donald, *The Ombudsman-Citizen's Defender*, London, George Allen and Unwin Ltd., 1968, s.9.

D. DÜNYADA KAMU YÖNETİMİNİN DENETİMİ

1. ÜLKE ÖRNEKLERİ

a. FRANSA

Fransa’da kamu yönetiminin denetiminde ön planda olan “Mediateur” şeklinde ifade edilen bir kurumdur. Ombudsman kurumunun Fransa’da bir yansıması olan kurumun kuvvetler ayrımı ilkesine ters düşeceği düşüncesiyle başlangıçta işlemeyeceği ileri sürülmekte idi. Fransa’da idarenin denetimi, idari yollar ve idare mahkemeleri eliyle uygulanmakta idi. Ancak idare ile halk arasında bir aracının atanmasının 1972 yılında hükümet tarafından gerekli görülmesi üzerine “Mediateur” kurumunun kabulüyle İsveç ombudsmanından belli yönleriyle ayrılan bir kamu denetçiliği oluşturulmuştur. Mediateur, Fransa’da tarafsızlığı herkes tarafından kabul edilen ve idari deneyimi olan ve takdir gören kişiler arasından hükümet tarafından 6 aylık süre için ataması yapılmaktadır. Mediateur, görevinin ifası sırasında yaptığı işlemlerden veya söylediği sözlerden dolayı kovuşturulamaz, aramaya tabi tutulamaz, tutuklanamaz ve mahkum edilemez. Görüldüğü gibi Mediateur’un tam bir bağımsızlık içinde çalışması için geniş bir dokunulmazlık ortamı hazırlanmıştır.¹²⁶ Mediateur’un yetkileri, enformasyon, talimat, öneri, emir ve disiplin yetkileri olarak belli başlıklarda sıralanmıştır. Mediateur’a başvuru için kişinin, idari yolları tüketmiş olması ve başvurusunun bir parlamenter tarafından iletilmesi gerekmektedir. Fransa’da yüksek denetim modeli olarak Napoleonic model öngörülmüştür. Bu modelde; yüksek denetim organı olarak kurulan kurum, idarenin işlemlerinin yasalara ve mevzuata uygunluğun denetlendiği ve yargılamasının yapıldığı uygunluk bazlı bir sistemdir.

Fransa, kıta Avrupası ülkelerine benzer bir şekilde tarihsel açıdan çok eskiye gitmeyen yerel yönetimler sistemine sahiptir. Buna göre ülkede üç ayrı tipte mahalli ve bölgesel kuruluşlar bulunmaktadır. Bunlar; bölgeler, departmanlar ve komünler olarak sıralanabilir. Ayrıca Paris kenti taşıdığı özelliklerinden dolayı, ayrı ve özel bir statüye sahiptir. Bu sistem temel yapısını, 1. Napolyon döneminden almıştır ve özelliklerini halen korumaktadır. Buna göre, tüm birimlerde, bir meclis, bir yürütme komitesi ve bir yönetici bulunmakta ve kanunlar çerçevesinde kendilerine düşen görevleri yapmaktadırlar. Merkezi yönetimin etkin bir vesayet denetimi bulunmaktadır.¹²⁷ Ancak merkezi yönetim kesinlikle yerindelik denetimi yapmamaktadır. Bölge Yerel Yönetim

¹²⁶ Oytan Muammer, “Ombudsman Eliyle İdarenin Denetimi Konusunda Kıyaslı Bir İnceleme”, *Danıştay Dergisi*, S.19, Ankara, 1975, s.209.

¹²⁷ Nadaroğlu, s.207.

Sayıştayları yaptıkları denetimlerde harcamaların yerindeliğini denetleyebilmektedir. Bu harcamalarda israfa yol açılıp açılmadığı gözetilmektedir. Sayısı beş olan yerel sayıştaylar, yayınladıkları yıllık raporlarda yerel yönetimlerin hizmetlerini harcamalarını değerlendirmekte ve kamuoyunu bilgilendirmektedirler. Bir anlamda performans denetimi yapmaktadırlar.¹²⁸ Ülkede yerel sayıştaylarla valilerin denetimi de etkilidir. Fransa’da denetim alanında 1982 tarihinde yapılan köklü reformlar sonucunda, Bölge Denetim Müdürlüğü kurulmuştur. Yerel yönetimlerin bütçe denetimini bu kurum yapmaktadır. Bütçe denetiminin özel bir amacı bulunmaktadır. Kararların iptali değil, bunların başka kararlarla değiştirilmesi söz konusudur. Bütçe denetiminde genel bütçenin kabulü ile ilgili zaman sınırı, bütçenin dengesi, kalemlerin tek tek belirtilmesi, idari hesaplardaki açık durumu ve zorunlu giderlerin kayıta geçirilmesi gibi hususları içermektedir.¹²⁹ Ülkedeki bu yeni denetim mekanizmasının özelliği, tüm işlemlerde önceden onaylanmayı kaldırmakta ve sadece eşitlik nedeniyle ilgili birimi yürürlükten kaldırma yetkisine sahip kılmaktadır. Buna göre yerel otoritelerin kararları itirazsız olarak yürürlüğe girmekte, bu işlemler herhangi bir ön denetime tabi olmamakta ancak daha sonra denetlenebilmektedir. Bu denetim yalnızca işlemin hukukiliğiyle ilgili olup, işlemin uygulanmasından sonra devlet temsilcisi, hukuki bir otorite, idari mahkeme ve daha sınırlı ölçüde Bölge Sayıştay’ı tarafından yapılmaktadır. Ülkede mali denetimde vesayet hafifletilmiş fakat tamamen kaldırılmamıştır.¹³⁰

b. İNGİLTERE

Anglo-Saxon geleneğe sahip olan ülkelerde, ya da daha spesifik bir anlatımla Westminster tipi hükümetlerle yönetilen ülkelerde Kamu Maliyesi Hukukun değil, Ekonominin bir dalı olarak algılanır. Bu yüzden de adı Kamu Ekonomisidir. Bu anlayışa bağlı olarak, pek çok uygulama hukuki tasarruf biçiminde olmayan, yani mevzuat sayılmayan dokümanlarla yönetilip yönlendirilmektedir. Bu dokümanlar el kitapları, rehber ve kılavuzlar gibi adlarla çıkarılan ve ilgili idare çalışanlarını yönlendirmeyi, işlerinde onlara yol göstermeyi, işlerini en kolay ve etkin nasıl yapabileceklerini tarif etmeyi hedefleyen; ancak bizdeki gibi mevzuat da sayılmayan

¹²⁸ Pirlar, Orhan, vd.; *İl Düzeyinde Merkezi İdare-Mahalli İdare Görev Bölüşümü*, Türk Belediyecilik Derneği Yay., Ankara, 1997.

¹²⁹ CDLR, *Yerel Yönetimlerde Mali Yönetim, Fransa ve İngiltere Örneği*, Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1995, s.39.

¹³⁰ Yıldırım, Uğur; “Türkiye ve Fransa Yerel yönetimlerinin Mali-İdari Politikalarının Karşılaştırılması”, *Türk İdare Dergisi*, S.414, Mart 1997, s.194.

idari direktiflerdir. Her idare kendi hizmet özelliklerine ve yönetim anlayışına göre, kendi faaliyet alanlarıyla ilgili el kitapları ve kılavuzlarını geliştirip hizmete sunar. Muhasebe El Kitabı, Taşınmaz Mal Yönetimi Kılavuzu, Varlıkların Elden Çıkarılması Rehberi bunlardan birkaçıdır. Bu tür bir yönetim yaklaşımında iyi uygulama örnekleri önem kazanır. Yani bir kamu idaresi, çerçeve hukuk düzenlemelerinin içinde kalmak şartıyla, kendi yönetim prosedürlerini geliştirip oluştururken ve bu süreçleri rehberlere ve el kitaplarına dönüştürürken, aynı alanda faaliyet gösteren yurtiçi-yurtdışı, özel-kamu her türden kuruluşun ve meslek örgütlerinin tatminkar sonuçlar verdiği kanıtlanmış deneyimlerinden de yararlanır. Bu yolla oluşturulan prosedürler mevzuat sayılmaz. Hal böyle olunca da bir muhasebe hatası veya satınalma prosedürlerine aykırılık, denetim cephesinden bakıldığında, cezalandırılması gereken ve dolayısıyla da denetçiler tarafından verdiği zararı sorumlusuna ödettirmek için hararetle peşine düşülen bir hukuk ihlali sayılmaz. Aktarılan biçimdeki bir yönetim anlayışının egemen olduğu bir ortamda, denetim sonucunda bulunan hatalardan önemli sayılanlarının, düzeltici tedbirler alınmak üzere raporlanması denetimin doğal bir sonlanma biçimidir. İngiltere’de kamu yönetiminin denetimi birkaç yoldan yapılmaktadır. Denetim sisteminde; esas olarak iç denetim yapısı göze çarpmaktadır. Kamu birimlerinde denetim komitesi başkanı ve iç denetim yöneticisi denetim için kurulan birimlerin başındaki kamu görevlileridir. Ayrıca, 1961’den itibaren “Parlamento Komiseri” adıyla anılan ombudsman benzeri bir kurum kamu yönetiminin denetiminde faaliyet göstermektedir. Parlamento Komiseri, kraliçe tarafından parlamentoya yazılan bir mektup ile atanır. Parlamento Komiseri Avam Kamarası ve Lordlar Kamarası üyesi olamaz. Komiser görevini yasalara uygun bir şekilde yaptığı sürece görevi 65 yaşına kadar görevinin başında kalır.¹³¹ İngiltere’de yüksek denetim sistemi olarak Westminster model öngörülmüştür. Kamu yönetiminin yüksek denetimi için kurulan kurumda, uzmanlaşmış denetim elamanlarından yararlanılarak parlamentolara periyodik raporlar hazırlanmaktadır.

İngiltere’de kamu yönetiminin en önemli birimini yerel yönetimler oluşturmaktadır. İngiltere, yerel yönetimlerde ademi merkezîyet usulüyle yönetimi sağlayan ilk ülke olma özelliğini de taşımaktadır. Ayrıca Avrupa ülkeleri arasında bu

¹³¹ Kaya, Ali, Devlet Denetleme Kurulu, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Bölümü Doktora Tezi, İstanbul, 1992, s.36.

durumunu devam ettiren ve başarılı olan ender ülkelerden birisidir.¹³² İngiltere bu başarısını kurmuş olduğu yerel yönetim sistemine bağlıdır. Her ne kadar özerklik çok fazla olsa da, yerel yönetimler üzerindeki merkez denetimi ağırlığını her zaman hissettirmiştir. İngiliz yerel yönetimleri, ülke, üniter devlet statüsünde bulunmasına rağmen, örneği başka ülkelerde görülmeyen bir özelliğe sahiptirler. Yerel yönetimlerin yargı yetkisi bulunmaktadır.¹³³ İngiliz yerel yönetimlerin bu en önemli özelliği, bu birimleri oldukça ayrıcalıklı bir konuma getirmektedir. İngiltere’de yerel yönetimlerin denetimi daha çok mali alanda olmaktadır. Bu alanda iki denetim türünden bahsedilebilir. Bunlardan iç denetim, genelde yerel yönetimin mali işler müdürlüğü bünyesinde, ilgili birimde inceleme yapmak, öneride bulunmak ve koruyucu önlemler almak üzere yaratılan bir hizmet olup, üst düzey yönetimden bağımsız olarak çalışır. Son yıllarda ülkede yapılan iç denetim, performans denetimi ve değerlendirmesini de kapsamına almaya başlamıştır. Ülkede ayrıca, yerel yönetimler için; görevleri hesapların doğruluğu ve yasallığı hakkında rapor vermek, iç denetim ile mali denetimin yetersizliğini gözden geçirmek, iç denetimin etkinliğini incelemek, performans denetimini sağlamak için gerekli genel düzenlemeleri gözden geçirmek olan dış denetçiler bulunmaktadır. Bakanlıkça atanan dış denetçiler, denetimleri ile ilgili sonuçları yasama organının temsilcilerine rapor eder. Dış denetçi raporlarında, hesapların, harcamaların yasa hükümlerine uygun yapıp yapılmadığını, gelirlerin yasalara göre elde edilmesini, gerekli muhasebe kurallarına uyulup uyulmadığını, yönetimin etkin ve verimli çalışıp çalışmadığını açıklığa kavuşturmaya çalışırlar.¹³⁴ Ülkede yerel yönetimler üzerindeki dış denetim de iki şekilde gerçekleşmektedir. Birincisi ilçe teftişidir. Ülke ilçelere bölünmüştür ve bir ilçe müfettişi, her bir ilçe yönetiminin hesaplarını denetlemek üzere atanır. Dış denetimin ikinci şekli muvafakatlı teftiştir. Burada bakan, yerel muhasebe şirketlerinde çalışan görevliler arasından seçilen müfettişi onaylar. Bu müfettişler, yerel yönetimlerin toplamakla yükümlü oldukları vergileri yeterince toplayamadıkları zaman, konuyu bakana rapor etmek zorundadırlar. İngiltere’de bu sisteme 1983 yılında yeni bir denetim kurulu daha eklenmiştir. Bu teftiş kurulu, sanayi odasından, yerel yönetim ve ticaret odalarından gelen, hükümet tarafından atanmış 15 üyeden oluşur. Böyle bir kurul oluşturmanın amacı, müfettişlerin

¹³² Munro, W. Bennet; “İngiliz Belediyelerinin Tarihi”, *Türk İdare Dergisi*, S.202, Ocak-Şubat 1952, s.115.

¹³³ Nadaroğlu, Halil; *Yerel Yönetimler, Felsefesi, Ekonomisi, Uygulaması*, İstanbul, 1978, s.193.

¹³⁴ CDLR, *Yerel Yönetimlerde Mali Yönetim, Fransa ve İngiltere Örneği*, s.97.

bağımsızlıklarını artırmak, sisteme daha çok özel sektör kökenli müfettişleri getirmek ve yerel yönetimler maliyesinde etkinliği artırmaktır. Kurul incelemelerine karşılık olarak her yerel yönetim bakanına yıllık muhasebe raporu sunar. İngiltere yerel yönetimlerin teftişi bakımından on beş bölgeye ayrılmıştır. Her bölgenin başında bir bölge müfettişi bulunur. Bölge müfettişine yeterli sayıda kıdemli müfettiş, yardımcı müfettiş ve sekreterlik kadrosu yardım eder. Müfettişler, merkezde İçişleri Bakanlığı bünyesinde yer alan ancak teknik olarak ondan ayrı bir birim olan Bölgesel Hesap Müfettişliği Teftiş Kuruluna bağlı olarak çalışırlar.¹³⁵

c. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ

Amerika Birleşik Devletleri'nde kamu yönetiminin denetimini, hem federal devlet hem de eyaletler açısından değerlendirmek doğru olacaktır. Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı, Birleşik Devlet yönetiminin yasama bölümü içerisinde yer alan bağımsız bir kurumdur. Genellikle “Kongrenin İnceleme Kolu” olarak bilinen Sayıştayın amacı, Amerikan halkının menfaatleri doğrultusunda Federal yönetimin hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesine ve performansının geliştirilmesine yardımcı olmaktır. Bu hedefler doğrultusunda Sayıştay vergi mükelleflerinden toplanan vergilerin nasıl harcandığını inceler. Yasa yapıcılara ve kurumların üst yöneticilerine federal yönetimin daha iyi çalışmasını sağlamak üzere önerilerde bulunur. Sayıştay Kongre temsilcilerine profesyonel, objektif, gerçeklere dayalı, partizan olmayan ideolojik olmayan, doğru ve dengeli bilgi sağlamaktadır. Sayıştay ayrıca hükümet programlarının ve politikalarının geliştirilmesi için önerilerde bulunur.

Birinci Dünya Savaşından kalan borçlar için, Birleşik Devletler Kongresi 1921 yılında bir kanun çıkardı. Bütçe ve Muhasebe Kanunu olarak bilinen bu kanun, Başkanın yeni kurulan Bütçe Bürosunun yardımıyla yıllık federal bütçe hazırlaması yükümlülüğünü getirmek suretiyle, federal harcamalar üzerinde daha geniş kontrolleri zorunlu hale getiriyordu. Ayrıca bu kanun, yasama bölümü içerisinde federal gelirlerin nasıl harcandığını inceleyen Genel Muhasebe Ofisini de (GAO) kurmuştu. GAO (Sayıştay), kuruluşunu izleyen ilk dönemlerinde genellikle belge denetimi yapmakta idi. Denetimi yapan kişiler federal kurumların ödeme ve satın alımlarını gösteren belgeleri incelemişlerdir. İkinci Dünya Savaşından sonra GAO, kamusal faaliyetlerin verimlilik ve tasarruf yönünü de incelemek gibi daha kapsamlı ve performansa yönelik denetim

¹³⁵ ÖZARSLAN, Mustafa; “İngiltere’de Yerel Yönetimler Maliyesi”, *Türk İdare Dergisi*, Y.66, S.404, Eylül 1994, 196-197.

faaliyetlerine başlamışlardır. Ayrıca GAO, devletin rutin faaliyetlerini inceleyip raporlamanın yanı sıra politika yapıcılarını ve kamuoyunu hem halkın karşı karşıya olduğu muhtemel, mevcut tehlikelere ve farklı yüksek riskli alanlar hakkında uyarmaktadır.¹³⁶

Amerika Birleşik Devletleri, yerel yönetimlerin denetimi açısından örnek teşkil etmeyen bir yapıya sahiptir. Ülkede mevcut 51 eyalet, yerel yönetimler üzerinde kendi inisiyatiflerine dayanarak yaptırımlar uygulayabilmektedirler. Ancak, ABD yerel yönetimlerine en geniş kapsamlı özerkliği tanıyan ülkeler arasında en önlere sahiptir. Federal devlet yapısı, yerinden yönetim anlayışını bütün yönetim mekanizmasına hakim kılmıştır. Bundan dolayı ülkede, yerel yönetimlerin, türleri, organları, görevleri, personeli ve maliyesi gibi konularda bir örneklik mevcut değildir. Ancak ABD yerel yönetimlerinin kendine özgü bazı özellikleri bulunmaktadır. Yerel yönetimler, çeşitli üye devletlerde değişik fonksiyonlara sahip, bazen değişik isimlerde bulunmaktadır. Bazı birimler, bazı devletlerde bulunmamaktadır. Bazen aynı fonksiyonu yerine getiren birimler farklı devletlerde farklı isimler alabilmektedirler. Ancak genel olarak ülkedeki yerel yönetimleri sınıflandıracak olursak; Bölgeler (Counties), Belediyeler (Municipalities), Kasabalar (Townships), Okul Bölgeleri (School Districts), Özel Bölgeler (Special Districts).¹³⁷ Böylesine hızlı büyüyen ve oldukça geniş kapsama sahip olan yerel yönetimleri merkezden denetlemek çok zordur. Zaten böyle de olmamıştır. Ülkede yerel yönetimler üzerindeki asıl denetim yetkisini eyalet yönetimleri kullanır. Gerek atanan gerekse kadrolu denetim elamanları, yerel yönetimlerin harcamaları ve işlemleri üzerinde denetim yapmaktadırlar. Ancak denetimin içeriği, eyaletten eyalete değişebilmektedir. Dolayısıyla denetim sürecinden benzer ve bir örnek süreçten bahsetmek oldukça güçleşmektedir.

2. DENETİMLE İLGİLİ ULUSLARARASI KURULUŞLAR

II.Dünya Savaşından sonra dünyada hızlanan küreselleşme ve bölgesel bütünleşme süreçleri, ulusal ve uluslararası politik yapıları ciddi biçimde sarsmaya ve daha önceki dönemlerde mutlak bir anlamda kullanılan ulusal egemenlik ilkesini aşındırmaya başladı. Soğuk savaşın sona ermesi ve bazı devletlerin çökmesi veya dağılması sonucunda, egemenliğe ilişkin tartışmalar yoğunlaşarak egemenlik krizinden

¹³⁶ Wakler, M.David, "Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı", Çev. Müslüm Parlak, *Sayıştay Dergisi*, S.58, 2005, s.137.

¹³⁷ Nadaroğlu, s.166.

söz edilmeye başlandı. Bu bulgular, siyaset biliminin kavramsal çerçevesini de sarsarak, gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde yeni düzenleme mekanizmaları sorununu gündeme getirmiştir.¹³⁸ Bu bağlamda, devletlerin egemenlik yetkilerinin sınırlarının daralması yönündeki eğilim, uluslararası denetimin yetkisini ve kapsamını genişletmiştir. Ulusal yönetimlerin eylem ve işlemleri, ulusal sınırlar dışında yer alan ve sayıları gün geçtikçe artan unsurların etkin denetimine açılmak zorunda kalmışlardır. Ulusal denetim kurumları da kendi aralarında oluşturdukları ulusal sınırları aşan örgütler vasıtasıyla uyguladıkları denetime uluslararası bir nitelik kazandırmaya çalışmışlardır.¹³⁹ Uluslararası örgütlenmenin yaygınlaşması ile ulusal devletlerin verdikleri ödenekleri kullanan bu örgütlerin malî yapılarının ve idarî işlemlerin denetimi önem kazanmaya başlamıştır. Öte yandan, bu örgütlerde kurulan sistemli ilişkilerin bir sonucu olarak, üye ülkelerin üstlendikleri yükümlülükleri ne ölçüde yerine getirdiklerinin incelenmesi de uluslararası denetim alanının ve uluslararası denetim birimlerinin genişlemesine, yaygınlaşmasına yol açmıştır.¹⁴⁰

a.Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI)

INTOSAI, Birleşmiş Milletlere ya da Birleşmiş Milletlerin uzmanlık kuruluşlarına üye ülkelerin yüksek denetim kuruluşlarının bir örgütüdür. 1953 yılında Küba/Havana’da toplanan Kongrede 34 ülkenin katılımıyla kurulmuş olup, üye sayısı günümüzde 186’ye ulaşmıştır. INTOSAI’nin; OLACEFS, AFROSAI, ARABOSAI, ASOSAI, SPASAI, CAROSAI, EUROSAI olmak üzere yedi adet bölgesel birliği bulunmaktadır. INTOSAI’ye ancak yüksek denetim kuruluşları üye olabilmektedir. Yüksek denetleme kuruluşu sayılmanın temel koşulu, yasayla kurulmuş ve parlamento adına denetim yapıyor olmasıdır. Statüsü gereğince INTOSAI’ye her ülkeden sadece bir yüksek denetim kuruluşu üye olabilmektedir. Sayıştay 1965 yılından bu yana INTOSAI’in üyesidir. Ayrıca Sayıştay, ASOSAI ve EUROSAI’ye de üyedir.

INTOSAI’nin amacı, yüksek denetleme kurumları arasındaki ilişkileri geliştirerek güçlendirmek, özellikle kamu malî denetimi alanında bilgi ve görüş alış verişini ile deneyimlerin paylaşılmasını sağlamak, gereksinim duyulan alanlarda üyelerine destek vermektir. INTOSAI’nin 9. Uluslararası Kongresi’nde benimsenen Denetim

¹³⁸ Senarclens, Pierre, “Governance and the Crisis in the Mechanisms of Regulation”, *International Social Science Journal*, No:155, March 1998, s.81.

¹³⁹ Sanal, Recep, *Türkiye’de Yönetim Denetim ve Devlet Denetleme Kurumu*, TODAİE Yayınları, Ankara, 2002, s. 43.

¹⁴⁰ Köse, s. 27.

Kurallarının Ana Hatlarına İlişkin Lima Deklarasyonu, kamu denetiminin Magna Carta'sı olarak kabul edilmektedir.¹⁴¹

2.İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors - IIA)

İç Denetçiler Enstitüsü, kurumsal ve kamusal örgütlerin boyutlarının ve karmaşıklığının artması sonucu ortaya çıkan iç denetimdeki büyümeye ve yeni idarî ihtiyaçlara cevap olarak 1941 yılında New York'ta kurulmuştur. Enstitü, 1944'de Toronto'da ABD dışındaki ilk birliğini, 1948'de de Londra'da Avrupa'daki ilk birliğini kurmuştur. IIA, günümüzde dünya çapındaki yaklaşık 90,000 üyesine iç denetim, iç kontrol, IT denetimi gibi konularda hizmet vermektedir. Ayrıca enstitü, iç denetime ilişkin standartların ve etik kuralların belirlenmesi ve geliştirilmesi konusunda katkılarda bulunmaktadır. Enstitü tarafından verilen İç Denetçi Sertifikası tüm dünyada geçerli bir belge niteliğindedir.¹⁴²

3.Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyon Komitesi (The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission - COSO)

COSO, malî raporlamanın iş ahlâkı, etkili iç kontroller ve kurumsal yönetim aracılığıyla kalitesinin artırılmasını amaç edinmiş gönüllü kuruluşların bir araya gelmesi ile oluşturulmuştur. 1985 yılında Hileli Malî Raporlama Üzerine Ulusal Komisyonu desteklemek üzere kurulmuştur. COSO tarafından hazırlanan iç kontrol modeli, Avrupa Birliği ülkeleri başta olmak üzere birçok gelişmiş ülkeye ilham kaynağı olmuştur. COSO Modeli iç kontrol sistemlerine ilişkin standartların temelini oluşturmaktadır. Bir iç kontrol modeli olan COSO'da iç kontrol sisteminin ana hedefleri; Organizasyonun etkin ve etkili işler yapmasını, güvenilir malî raporlar hazırlamasını ve mevzuata uyumunu sağlamaktır.¹⁴³

¹⁴¹ http://www.intosai.org/en/portal/about_us/

¹⁴² <http://www.theiia.org>

¹⁴³ <http://www.coso.org>

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE DENETİM

I- TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE DENETİM KURUMUNUN EVRİMİ

A- CUMHURİYET ÖNCESİ DÖNEM

1. Anadolu'da Osmanlı'dan Önceki Dönem

Osmanlı İmparatorluğundan önce Anadolu'da hükümlanlık sürmüş olan Büyük Selçuklular ve Anadolu Selçuklularının devlet yapısında yer alan “Divan-ül İşraf” ya da “Divan-ı Müşrif” adı verilen kurumun işlevi, bugünkü Sayıştay’ın işlevine oldukça benzemektedir. Devletin veya İmparatorluğun hem merkezi hem de taşra idari birimlerinin mali işlerinin denetimi Divan-ül İşraf’a aitti. Divanın başından “İşraf-ı Memalik”, “Müşrif” gibi isimlerde anılan bu Divan başkanı bulunurdu. Divan başkanı “Naib” adı verilen denetçilerini gerektiğinde şehir ve kasabalara göndererek malî ve idarî işlemlerin denetlenmesini sağlardı. Naiblerin yerinde yaptığı denetimler sonucunda hazırlanan raporlar Divan-ül İşraf’a sunulmakta ve burada denetim konusunda daha tecrübeli kişiler tarafından incelendikten sonra raporlar onaylanmak üzere Divan başkanına sunulmakta idi.¹⁴⁴

2. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi

Osmanlı Devletinde Tanzimat dönemine kadar, gerek yükselme ve duraklama döneminde gerekse gerileme döneminde malî yapının işleyişi önem kazanmış ve bazı düzenlemeler yapılmıştır. Ancak bu malî yapı içerisinde gelir ve giderlerin denetiminin sağlanması hususunda pek fazla bir şey yapılmamıştır. Osmanlı İmparatorluğunun genel yönetim örgütü özellikle II.Mahmut döneminde (1808-1839) yapılan reformlarla önemli değişikliklere uğramış, Avrupa’daki uygulamalardan esinlenerek Divan-ı Hümayun kaldırılıp, yerine bakanlıklar (nezaretler) kurulmaya başlanmıştır. Devletin gelir ve giderlerinin denetimi konusunda girişimlerin Tanzimat döneminde güçlenmeye başladığı, bu dönemde denetimin kurumsal çerçevesinin oluşturulmaya başlandığı bilinmektedir. Sayıştay’ın kurulması da bu dönemde devletin gelir ve giderlerinin denetimi, malî yapının güçlendirilmesi için başlatılan çabaların bir ürünü olmuştur.

¹⁴⁴ Uzunçarşılı, s. 98.

Tanzimat'tan sonra Türk yönetim sisteminin yeniden düzenlenmesinde etkili olan Fransız sistemi, denetim alanında da kendini göstermiştir. Zamanla bakanlıkların iç örgütlenmesinde “Teftiş Şubesi” adında şubeler oluşturularak, denetim hizmetleri bu birimler tarafından yürütülmeye başlanmış ve denetim işlerini yapmak için görevlendirilenlere de “müfettiş” denilmiştir. İlk denetim birimleri Dâhiliye, Maliye ve Adliye Vekâletlerinde kurulmuş olup, bu dönemdeki siyasi yapıya koşut olarak denetim hizmeti de otokratik ölçütlerle çalışmıştır.¹⁴⁵

Türk denetim sistemindeki en eski denetim birimleri Mülkiye ve Maliye Teftiş Kurullarıdır. Mülkiye Teftiş Kurulu'nun tarihi 1837 yılına kadar gitmektedir. Bu dönemde Dâhiliye Nezareti bünyesinde bir teftiş şubesi oluşturulduğu ve özellikle Balkanlardaki azınlıkların sorunlarının belirlenmesine ilişkin denetimlerin bu şubedeki memurlarca yürütüldüğü, 1897 yılı Salnamesinde ise “Mülkiye Müfettişliği” unvanına yer verildiği anlaşılmaktadır. 1901 yılında da bazı vilayetlerde müfettişlikler kurulmuştur.¹⁴⁶

Mülkiye Teftiş Kurulu'nun oluşmaya başlaması, İçişleri Bakanlığı'nın merkez örgütünün 1880'li yıllarda kurulmaya başladığı yıllara kadar uzanır. Geniş bir alana yayılan Osmanlı İmparatorluğunun topraklarında mahallî denetim gereksinmesinin ortaya çıkması ile birlikte, 1901 yılında Edirne, Selanik, Manastır, Kosova, İşkodra ve Yanya illerinde müfettişliklerin kurulduğunu görüyoruz. 1913 tarihli İdare-i Umumiye-i Vilayet Muvakkat Kanununa dayanılarak umumi müfettişlikler kurulmuş, 1915 tarihinde Teftiş Heyeti Müdürlüğü doğrudan bakana bağlı bir genel müdürlük haline getirilmiş, 1930 yılında yürürlüğe giren 1624 sayılı kanun ile kurulun görev ve yetkileri belirlenmiştir. Son düzenleme ise 1985 tarihli ve 3152 sayılı İçişleri Bakanlığının Teşkilât ve Görevleri Hakkındaki Kanun ile yapılmıştır.¹⁴⁷

Sayıştay, Osmanlı İmparatorluğunda 1839'da başlayan “ıslahat” çabalarının bir ürünü olarak, “her devlette olduğu gibi umur-u hisabiyenin bir mahkeme-i kübraya havalesi” gereğinden hareketle, devlet parası ve mallarına tasarruf edenlerin hesaplarının her yıl denetlenmesi ve yargılanması amacıyla hem Meclis-i Mebusan'dan hem de hükümdar ve hükümetten bağımsız bir denetim ve yargı mercii olarak 1862 yılında Divan-ı Ali-i Muhasebat adıyla kurulmuştur.

¹⁴⁵ Coşkun, Gülay, *Devlet Bütçesi*, Turhan Kitabevi, Ankara, 1997, s. 258.

¹⁴⁶ İçişleri Bakanlığı, *İçişleri Bakanlığı Teftiş Kurulu Araştırma Raporu*, İç-Düzen Projesi, C.1, Mülkiye Teftiş Kurulu Kitaplığı Kayıt No:29, Ankara, Nisan 1970, s. 1.

¹⁴⁷ Uzunçarşılı, İsmail Hakkı, *Osmanlı Devleti Teşkilâtında Medhal*, Türk Tarih Kurumu Yayınları, Ankara, 1984, s. 44

Tanzimat dönemine kadar Osmanlı İmparatorluğu yapısı içerisinde Divan-ı İshrafa rastlanılmamakla birlikte Sayıştay'ın görevleri Defterdarlık bünyesinde bulunan Baş Muhasebe Kalemi, Ruzname Kalemi, Baş Baki Kulluğu gibi birimlerce yerine getirilmiştir. Ancak defterdara bağlı olarak ve onun adına işlevlerini yürüten bu birimleri gerçek anlamında Sayıştay olarak nitelendirmek mümkün değildir.¹⁴⁸

Duraklama ve gerileme dönemlerinde malî yapının güçlendirilmesi amacıyla kurulan Meclis- Hazain (Hazine Meclis-i Alisi) gibi birtakım kuruluşlar da esas itibariyle malî işlerin düzenlenmesi amacıyla kurulmuş, bu arada hazine işlemlerinin denetlenmesi görevini de yapmıştır. Ancak bu tür kuruluşlar Sayıştay'ın görevlerinden bir kısmını yürütmüş olmakla birlikte, asıl amacı denetim değildir.¹⁴⁹

1800'lü yılların başlarına kadar en yüksek denetim makamı Başbaki Kulluğu iken, 1838 tarihinde Maliye Nezaretinin kurulmasından sonra bu yetki ve görev maliye müfettişlerine verilmiş; ancak müstakil bir müessese tarafından yürütülme zarureti görüldüğünden, 1840 tarihinde Meclis-i Muhasebe-i Maliye'ye, bir kısım görevler de 1851 tarihinde kurulan Zimemat Komisyonuna devredilmiştir. Bu da yürümeyince denetim hususu 1858 yılında kurulan Meclis-i Muhasebe'ye havale olunmuştur. Meclis-i Muhasebe, Divan-ı Muhasebat kuruluncaya kadar bu vazifesini ifa etmiştir.¹⁵⁰

Padişaha yargı, yönetim ve yasama konularında danışmanlık yapmak üzere kurulan Meclis-i Valayı Ahkam-ı Adliyenin bir ihtisas komisyonu olarak 1840 yılında kurulan bu Meclis'in, Sayıştay'ın ilk çekirdeğini oluşturduğu söylenebilir.¹⁵¹

Kırım Savaşı ile birlikte hazine açıklarının sürekli sorun oluşturması, yeni çözüm arayışlarını gündeme getirmiş ve bunun sonucunda 1859 yılında Islahat-ı Maliye Komisyonu kurulmuştur. 1860 yılında Meclis-i Hazain adını alan bu komisyon da Sayıştay'ın bazı görevlerini üstlenmiştir.

Malî düzenin sağlanması ve bütçe açıklarının önlenmesi amacıyla girişilen çabalardan etkin sonuç alınamaması üzerine, daha köklü önlemler alınması yoluna gidilmiş ve Padişah Abdülmecit'in 1862 yılında yayınladığı Hattı Hümayun üzerine Padişaha sunulan arz tezkeresinin kabulü ile 29 Mayıs 1862 tarihinde Sayıştay kurulmuştur. Bu arz tezkeresinde devletin gelirlerinden fazla harcama yapmaması, dairelerce yapılan harcamaların yıl sonlarında ilgili memurlar tarafından hesabın

¹⁴⁸ Gürhan, H.Hüseyin, "Sayıştay'ın Tarihsel Gelişimi", *Sayıştay Dergisi*, 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı, 1997, s. 37.

¹⁴⁹ Sayıştay, *Cumhuriyetin Ellinci Yılında Sayıştay*, Sayıştay Yayınları, Ankara, 1973, s. 11.

¹⁵⁰ Akgündüz, Ahmet, *Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi*, Sayıştay Yayınları, Ankara, 1997, s. 139.

¹⁵¹ Bilgen, Pertev, "Sayıştay'ın Yargı Düzeni İçindeki Yeri", *İ.Ü.SBF Dergisi*, Nisan, 1994, s. 37.

verilmesi ve bunu sağlamak üzere her devlette olduğu gibi Divan-ı Muhasebat adıyla yüce bir mahkeme kurulması gerektiği belirtilmiştir. 1863 tarihli bir Nizamname ile Divan-ı Muhasebat bir Başkan ve yedi üyeden ve dört mümeyyizden oluşan bir yapıya kavuşturulmuş, bu görevlilerin Padişah iradesiyle atanacağı, görevlerinden kendi istekleri ile ayrılmadıkça hiçbir kimse ve makam tarafından alınamayacağı gibi düzenlemeler getirilmiştir.

Türk denetim sisteminde önemli yeri olan diğer bir kuruluş ise 1862 tarihinde Divan-ı Ali-i Muhasebe adıyla kurulan Sayıştay'dır. Sayıştay'ın kurulması ilk meclis olan Heyet-i Mebusan'dan önceye rastladığından, o dönemlerde yaptığı incelemelerin sonuçlarını Maliye Bakanlığı'na vermekle yükümlü tutulmuştur. Sayıştay, 1876 Kanuni Esasi'si ile anayasal bir kurum haline getirilmiş, bu aşamadan sonra yaptığı incelemelerin sonuçlarını Meclise sunmakla görevlendirilmiştir. 1878 tarihli Kararname ile Sayıştay'ın kuruluş ve işleyişi yeni esaslara bağlanmış, ancak denetim faaliyetlerinin konusu ve kapsamı pek değişmemiştir. Kararname Hazineye tabi tüm kurumlara yani askeri ve mülki idarelerdeki devlet emvalini almaya ve harcamaya memur edilmiş olunan kamu görevlilerince tutulan hesapların harcamalardan sonra denetlenmesi öngörülmüştür. 1885 yılında yapılan bir düzenlemeyle Maliye Teftiş Kurulu Sayıştay'a bağlanmış ve 3 yıl kadar Sayıştay bünyesinde kalmıştır. Cumhuriyet döneminde 1923 yılında çıkarılan Divan-ı Muhasebatın Sureti İntihabına Dair Kanunun ile Sayıştay yeniden yapılandırılmıştır.¹⁵²

1865 tarihli Nizamnamede, bütün eyalet ve kazalarla merkezde bulunan Hazineye tabi kurumların gelir ve giderleri ile muhasebe kayıtları ve diğer işlemlerinin her yılın sonunda Sayıştay'ın Maliye Dairesi tarafından denetleneceği belirtilmiştir. Buna göre denetim nakit hesapları üzerinde ve harcamalardan sonra yapılmakta; giderleri Hazineden karşılanan bütün idareleri kapsamaktadır. Ancak yeterli teşkilât ve bütçe olmaması nedeniyle bu denetim sadece merkez (İstanbul) hesapları üstünde yapılmış olup, taşra hesaplarını denetlemek mümkün olamamıştır.¹⁵³

1910 yılında çıkarılan "Usulü Muhasebeci Umumiye Kamu Muvakkati" ile harcamadan önce vize ile harcamanın merkezde ve taşrada yapılmasına ilişkin hükümler getirilmiştir. Ancak Sayıştay'ın o günkü yapısı gereğince yalnızca merkez hesapları denetlenebilmiş, taşradaki hesapların denetimini ise kamu görevlilerin bulunduğu

¹⁵² Köse, s. 18.

¹⁵³ Sayıştay, *Cumhuriyetin 50'nci Yılında Sayıştay*, s. 77

mahallerde kurulan özel komisyonlar aracılığı ile denetimi yoluna gidilmiştir. Bu usulde komisyonların “tetkikatı evveliyeye icrası” şeklinde hesapları inceleyerek düzenleyecekleri tutanakları Sayıştay’a göndermeleri ve tutanakların incelenmesi ile de hesapların denetlenmiş olacağı öngörülmüştür. Bu arada bazı illere “divan mümeyyizleri” gönderilerek hesapların yerinde incelenmesi yapılmıştır.¹⁵⁴

İmparatorluk dönemindeki denetim, belirtilen usul ve esaslara göre nakit hesaplarına inhisar ettirilmiş, mal denetimi yapılıp yapılmadığı konusunda yeterli bilgi bulunmamaktadır. İmparatorluğun II. Meşrutiyet dönemindeki harcamadan önce vize ile merkez ve taşrada harcamadan sonra yapılan denetim usulü, İstanbul Hükümetinin kaldırmasına kadar devam etmiştir.¹⁵⁵

B- CUMHURİYET SONRASI DÖNEM

Cumhuriyet döneminde Türk denetim sistemindeki en büyük yenilik kamuya ait özerk bütçeli kuruluşların denetiminde yapılmıştır. Osmanlı İmparatorluğu’ndan devralınan veya Cumhuriyet dönemi boyunca çeşitli yasalarla kurulmuş bulunan ekonomik nitelikteki kamu işletmelerinin, kuruluş, yönetim ve denetimleri bakımından ortak bir sisteme bağlanmaları için 1938 yılında 3460 sayılı Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilâtı ile İdare ve Murakabeleri Hakkında Kanun yürürlüğe konulmuştur. Bu yasayla Başbakanlığa bağlı olarak kurulan “Umumi Murakabe Heyeti” iktisadi devlet teşekküllerini ve bağlı kuruluşlarını idarî, malî ve teknik açılarından denetlemekle görevlendirilmiştir. Bu denetimin iktisadi devlet teşekküllerinin amaçlarına, ticari ve sınai gereklere uygun ve verimli bir biçimde çalışıp çalışmadıklarının araştırılması, maliyet hesapları tahlil edilerek hazırlanacak denetim raporunun İktisadi Devlet Teşekkülleri Umumi Heyeti’ne sunulması biçiminde yapılması öngörülmüştür. Siyasetçi ve bürokratlardan oluşan karma kurul niteliğindeki Umumi Heyet, aynı zamanda KİT’lerin hesaplarını aklama makamı olarak görevlendirilmiştir.

Devletin ekonomi yönetiminin toplu bir biçimde Maliye Bakanlığı tarafından yürütüldüğü dönemde, kamu ya da özel sektöre yönelik tüm malî denetim yetkileri de Maliye Teftiş Kurulu’nda toplanmıştı. Ancak ekonomik yaşamın gelişen ve değişen koşulları karşısında, denetim de konular bakımından uzmanlaşmaya gidilmesi gereği

¹⁵⁴ Sayıştay, *Cumhuriyetin 50’nci Yılında Sayıştay*, s. 78

¹⁵⁵ Sayıştay, *Cumhuriyetin 50’nci Yılında Sayıştay*, s. 79

ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda, Devletin zaman içerisinde giderek artan finansman gereksinimi nedeniyle yeni vergiler salındıkça, tarh ve tahakkuk temel oluşturacak malî göstergelerin güvenilirliğinin denetimi de önem kazanmıştır. Bu doğrultuda, Maliye Bakanlığı bünyesinde 1933 yılında Bankalar Yeminli Murakıpları Kurulu ve 1945 yılında Hesap Uzmanları Kurulu gibi uzmanlık denetimi yapan birimler oluşturulmuştur.

Yönetimin hukuka uygun, düzenli ve verimli bir biçimde yürütülmesini ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla 1981 yılında 2443 sayılı Yasayla Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu oluşturulmuştur. Söz konusu kurul 1982 Anayasasının 108 inci maddesiyle de anayasal bir statüye kavuşturulmuştur.

Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulundan esinlenerek denetim sistemine 1984 yılında Başbakanlık Teftiş Kurulu katılmıştır. Kurul, 3056 sayılı Başbakanlık Teşkilâtı Hakkında Kanun ile kurulmuş olup, tüm kamu kurum ve kuruluşların, iktisadi teşebbüslerin etkin bir biçimde teftiş edilmesi hususunda genel prensipleri tespit etmek ve personelin verimli çalışmasını teşvik edici teftiş sistemini geliştirmek; her türlü inceleme, araştırma, soruşturma yapmakla görevli kılınmıştır.

1996-2000 yıllarını kapsayan VII. Beş Yıllık Kalkınma Planı'nın "Kamu Hizmetlerinde etkinliğin artırılması projesi" bölümünde, denetim hizmetleriyle ilgili olarak bazı düzenlemelerin yapılacağı belirtilmiştir. Planda, kamu kurum ve kuruluşların denetim birimlerinin mevcut işlevleri açısından bir değerlendirme yapılmış ve performans ölçümüne yönelik denetim sistemi üzerinde durulmuştur. Bu bağlamda Sayıştay Kanunu, Kesin Hesap Kanunu, 3346 sayılı KİT'ler ve Fonların TBMM'ce Denetlenmesini Düzenlenmesi Hakkında Kanun'a ilişkin düzenlemelerin yanında, kuruluşların örgüt yasalarında da denetim birimleri ile ilgili çeşitli değişiklikler yapılması öngörülmüştür. Kamu Denetçisi (Ombudsman) sisteminin kurulacağı belirtilmiştir. 1996 yılında çıkarılan 4149 sayılı Yasayla Sayıştay'a performans denetimi yapma yetkisi verilmiş, ancak bu plan döneminde Ombudsman sisteminin kurulması konusunda bir gelişme sağlanamamıştır.

2001-2005 yıllarını kapsayan Uzun Vadeli Strateji ve VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı'nın "Kamu Hizmetlerinde Etkinliğin Artırılması" bölümünde, denetimle ilgili olarak yapılacak düzenlemelere yer verilmiştir.¹⁵⁶ Bu planda özellikle hedefe yönelik performans denetimi kavramı üzerinde durulmuş, kamu yönetiminde çalışanların

¹⁵⁶ DPT, *Uzun Vadeli Strateji ve VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı*, Ankara, 2000, s. 236.

performansını etkin bir biçimde ölçecek bir sistemin kurulması esası benimsenmiştir. Ayrıca VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planındaki değerlendirmeler yinelenerek, kamu yönetimi-vatandaş ilişkilerinde karşılaşılan uyuşmazlıkların etkin ve hızlı bir biçimde çözümü amacıyla, halkın şikâyetleriyle ilgili konularda, yönetimi denetleyen ama yönetime bağlı olmayan bir Kamu Denetçisi (Ombudsman) sisteminin kurulmasına, bu çerçevede gerekli altyapının oluşturulmasına, sistemin istisnasız tüm idarî işlem ve eylemleri kapsamasına önem verileceği belirtilmektedir.

Yerel yönetimlerin denetimi bağlamında ise genel yönetim tarafından yerel hizmetlerle ilgili politika ve standartların belirlenerek, yerel yönetimler üzerinde etkin bir denetim sağlanması öngörülmüştür.

Cumhuriyetin ilanından günümüze gelinceye kadar kamu yönetimi ile ilgili ortaya birçok çalışma yapılmış ve bunlara bağlı olarak da idareyi geliştirme ve yeniden yapılandırma yoluna gidilmiştir. Bu çalışmalar şunlardır:

1. Merkezi Hükümet Teşkilâtı Araştırma Projesi Yönetim Kurulu Raporu (MEHTAP)

Bakanlar Kurulunun 13.12.1962 gün ve 6/209 sayılı kararı çerçevesinde, Devlet Planlama Teşkilâtı'nın isteğiyle TODAİE uzmanları tarafından merkezi hükümet kuruluş ve görevleri incelenmiştir. Bu araştırmanın temel amacı, merkezi hükümet görevlerinin dağılım tarzını belirlemek ve bu dağılımın kamu hizmetlerinin en etkili biçimde yürütülmesine olanak verip vermediğini incelemek olmuştur.¹⁵⁷ 1963 yılında yayınlanan Merkezi Hükümet Teşkilâtı Araştırma Projesi Yönetim Kurulu Raporu'nda denetimle ilgili olarak "Teftiş ve Denetleme" başlıklı bölümde bazı saptamalarda bulunulmuştur:

Merkezi hükümet kuruluşunda teftiş ve denetleme hizmetleri, bakanlık ve daireler bünyesinde bir birim olarak yer almaktadır. Başbakanlık ve bazı bakanlıklar ile projeye dahil diğer kuruluşların önemli bir bölümünde teftiş birimi yoktur. Teftiş hizmetinin örgütlenmesinde, tek ve ortak bir ölçü, statü veya sistem bulunmamaktadır. Yasa ile kurulan teftiş birimlerinden bazılarında tüzük ve yönetmeliklerin düzenlenmemiş olması bazı karışıklıklar doğurmaktadır.

Çağdaş bir denetim sisteminin kurulması için gerçekleştirilmesi gereken amaçlar bağlamında bazı önerilerde bulunulmuştur:

¹⁵⁷ TODAİE, *Merkezi Hükümet Teşkilâtı Kuruluş ve Görevleri Raporu*, Ankara, 1966, s.1.

— Denetim, politika belirlemede Bakanlara ve üst düzey yöneticilere ışık tutmalıdır. Denetim bir personel eğitim aracı olarak kullanılmalı, disiplin ve ceza soruşturmalarına ilişkin görevler ikinci plana bırakılmalıdır. Denetim sonuçları üzerine alınacak önlemlerle üst düzey yöneticiler bizzat ilgilenmeli ve denetim çalışmaları izlenmelidir. Denetim raporları, denetleyen sadece gözlemlerini sıralayan bir belge olmaktan kurtarılmalı, çözüm önerilerini de içermelidir.

— Aynı bakanlık ve daire içinde denetime yetkili personelin çalışmaları düzenlenerek eşgüdüm sağlanmalı, tekerrür ve ihmaller önlenmelidir. Bakanlık ve daireler arası eşgüdüm de sağlanarak aynı dairelerde veya merkezlerde toplanmalar önlenmelidir.

— Müfettişlerin seçiminde, eğitiminde ve özlük haklarının saptanmasında objektif kıstaslar konularak kaliteleri yükseltilmelidir.

— Denetim raporları standartlaştırılmalı, genel durum raporları, ile basit raporlar, merkezde denetim birimleri arasında yapılacak yıllık toplantılarda değerlendirilerek, yine merkezdeki yönetimi geliştirme ve personel eğitimi ile görevli birimlere ulaştırılmalıdır.

— Ordu malları genel denetime tabi tutulmalı, ordu mallarının kullanılmasında ve sarfında daha etkin bir denetim sağlanmalıdır.

— İdari denetim ile görevli müfettişlerin yargı kararlarını ve yargı organlarının başka faaliyetlerini de teftişe yetkili oldukları görülmektedir. Yargı kuruluşları, Anayasada yer alan ifade ile tamamıyla yönetimin dışına çıkarıldığına göre, bundan böyle müfettişlerin yargı karar ve organlarını denetlememesi gerekir.

2. İdari Reform Danışma Kurulunun İdarenin Yeniden Düzenlenmesi İlkeler ve Öneriler Raporu

Bakanlar Kurulu'nun 29.05.1971 gün ve 7/2527 sayılı kararı ile devlet kesiminin hükümet programına uygun olarak yeniden düzenlenmesinin genel yönü ve stratejisini saptamak amacıyla İdari Reform Danışma Kurulu adında bir kurul oluşturulmuştur.¹⁵⁸ Kurul çalışmalarını 1972 yılında tamamlayarak Yönetimin Yeniden Düzenlenmesi İlkeler ve Öneriler isimli bir rapor hazırlamıştır. Bu raporda denetim ile ilgili olarak bazı saptamalarda bulunulmuştur:

¹⁵⁸ TODAİE, *İdari Reform Danışma Kurulu Raporu, İdarenin Yeniden Düzenlenmesi: İlkeler ve Öneriler*, Ankara, 1971, s.1.

— Denetim büyük ölçüde soruşturmaya dönük olduğundan, kusurlu hareketleri zamanında ortaya çıkararak düzeltici önlemlerin alınmasını sağlayamamaktadır.

— Yöneticiler denetim yoluyla yönetimi geliştirmeyi genellikle benimsememektedirler. Bu nedenle denetim sonuçlarına göre aksaklıkları düzeltecek önlemler de gereken biçimde alınamamaktadır.

— Yerel yönetimlerin denetiminin amaçlara uygun biçimde yapılması gerekmektedir. Yerel yönetimler için Sayıştay denetimine benzer ve etkinlik denetimi yapacak bir merkezi denetim birimi kurulmalıdır. Ayrıca her bakanlık, yerel yönetimlerin kendi sınırları içerisindeki kendi görev alanlarına giren işlemlerin denetimini, kendi iç bünyesindeki denetime uygun biçimde bu birimler nezdinde de yapabilmelidir.

— Kalkınma amaçlarına yönelik faaliyetler, kaynakların etkin kullanılması üzerinde önemle durularak denetlenmeli, tüm denetim türlerinin bu amacı sağlayacak biçimde düzenlenmesi sağlanmalıdır.

— Denetim teknik düzey bakımından yükseltilmeli ve istatistik yöntemlerinin geniş ölçüde kullanılması yoluyla denetimin verimliliği artırılmalı, denetim sonucunda ortaya çıkan veriler iyi değerlendirilmeli ve bunlar yönetimi geliştirmede kullanılmalıdır.

3. Kamu Yönetimi Araştırma Projesi Genel Raporu (KAYA)

Devlet Planlama Teşkilâtı, 1988 yılında TODAİE'den kamu yönetimin yeniden yapılandırılması için daha önceden yapılan çalışmaları da göz önüne alarak bir çalışma yapmasını istemiştir. Proje 1991 yılında tamamlanmış olup, söz konusu projede denetim sistemi ile ilgili olarak şu hususlara değinilmiştir:¹⁵⁹

— Kamu yönetiminin işleyişinde özel hukuk kapsamına giren kurum ve kuruluşlarla ilgili olarak dış denetim uygulaması sınırlı ve etkisiz olmaktadır. Tüm denetim biçimlerini içeren bir kavram olarak, yürütme eylem ve işlemlerinin; amaç, plan, bütçe, örgütlenme, yöntem gibi değişkenler yönünden etkin biçimde yürütülüp yürütülmediğinin denetlenmesi anlamında kullanılan etkililik denetimi üzerinde gereği gibi hemen hiç durulmayan denetim konularından birisini oluşturmaktadır.

— Bakanlıklara bağlı veya ilgili kuruluşlarında idarî denetime dönük yönetim için özel bir denetim birimi bulunmamaktadır. Kimi kuruluşlarda ise yalnızca malî

¹⁵⁹ TODAİE, *Kamu Yönetimi Araştırması Genel Rapor*, Ankara, 1991, s.1.

denetim uygulanmaktadır. Öte yandan, yerel yönetimlere yönelik vesayet denetimi de etkili ve amaca uygun biçimde gerçekleştirilememektedir.

— Cumhurbaşkanına doğrudan bağlı olan Devlet Denetleme Kurulu ile Başbakanlık Teftiş Kurulu, 1980'den sonra yapılan düzenlemeler ile kamu yönetiminin bütününe kapsayıcı nitelikte denetim görevleriyle yetkilendirilmiştir. 3056 sayılı Yasada öngörülen biçimi ile; Başbakanlık Teftiş Kurulu, kamu kurum ve kuruluşlarında, meslek kuruluşlarında, dernek ve vakıflarda, işçi ve işveren kuruluşlarında ve özel işletmelerde inceleme ve denetim yapma gibi geniş bir alanda yetkili kılınmıştır. Bu biçimiyle bir üst kurul özelliği taşıması amaçlanan Başbakanlık Teftiş Kurulu, gerek yapılanma gerekse işleyiş yönünden açıklanan görevleri yapma gücünden yoksun bulunmaktadır. 3056 sayılı Yasayla getirilen ve alt denetim birimlerine güvensizliğin bir sonucu olarak yapılandırılması amaçlanan bu sistem, sağlayacağı yarardan çok sakıncalar doğurabilecek bir nitelik taşımaktadır.

— Kurumlara göre değişebilmekle birlikte, üç temel konunun müfettişlerin görev alanında bulunduğu değerlendirilmektedir. Bunlar; denetim, soruşturma ve rehberliktir. Denetim ve soruşturma görevleri özellikleri gereği birbiriyle uyuşabilen görevler olmasına karşın, rehberlik görevi genel özelliği ile öteki iki görevle çelişen bir niteliğe sahiptir. Bu durum eğitim hizmetleri ile ilgili ders denetimlerinde de açıkça görüldüğü gibi müfettişin geliştirici ve öğretici nitelik taşıyan rehberlik etme görevini sürekli olarak geriye itilmesi ve denetim sistemi içinde işlerlik kazanamamasıyla kendisini göstermektedir.

— İdari denetim yapan denetim elemanlarının seçimi ve atamalarında ortak bir standart bulunmamakta kurumlara göre bu personel sınavla ya da sınavsız kariyere dayalı ya da kariyer dışında yahut bunların bileşimi sayılabilecek yollarla denetim sistemi içine alınmaktadır. Öte yandan denetim alanında görevli personelin unvanları da kurumlar ölçeğinde kimi kez özlük haklarına yansıyan değişiklikler göstermektedir. Buna göre denetim birimleri genellikle teftiş kurulu adıyla anılmakta ve bu birimlerde görev yapan denetim görevlilerine müfettiş denilmektedir.

— Varolan denetim sisteminin, yönetimi geliştirmedeki etkinliği son derece sınırlıdır. Aynı biçimde, denetimde personele rehberlik etme işlevinin de gereği gibi gerçekleştirilebildiğini söylemek güçtür.

— Denetim işlevi, amaç ve planlar ile uygulamayı karşılaştırarak aksaklıkları ortaya koyacak ve bunların düzeltilmesini sağlayacak bir yaklaşım içinde düşünülmelidir.

— Denetimin teknik düzeyi yükseltilmelidir. Bu çerçevede istatistik yöntemleri geniş ölçüde kullanılması yoluyla denetim verimliliği artırılmalı, denetim sonucunda ortaya çıkan veriler amaca uygun biçimde değerlendirilmeli ve bunların yönetimi geliştirme açısından kullanılması sağlanmalıdır.

— Kurumlarda verimlilik, etkinlik ve tasarruf (VET) denetimine önem verilmeli ve iç denetim birimleri VET denetimini yapabilecek bir duruma getirilmelidir.

— Yerel yönetimler için hesap denetim yapmak üzere Sayıştay benzeri bir denetim birimi kurulmalıdır.

— Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığı'nın görev alanı daraltılarak yeniden düzenlenmelidir.

— Devlet Denetleme Kurulu'nun bir kamu denetçisi (Ombudsman) olarak işlev görmesini sağlayacak yasal düzenlemelere gidilmelidir.

4. Dünya Bankası'nın, Türkiye'deki Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi Konulu Raporu

Dünya Bankası'nın 1993 yılında uzmanlarına hazırlattığı ve dünyadaki muhasebe, finansal raporlama ve denetim sektörlerinde son yıllarda yaşanan gelişmelerin önemini ve sonuçlarını Türk hükümetinin dikkatine sunmayı hedefleyen bu raporda, Türkiye'deki denetim birimleri hakkında çeşitli saptamalar yapılmış ve bazı önerilerde bulunulmuştur. Raporda tespit edilen öneriler ana hatlarıyla şu şekildedir:¹⁶⁰

— Devlet adına özel sektör denetim faaliyetlerinin etkinliğini izlemek için kurulan kamu denetim kadroları kademeli olarak geliştirilmedi.

— Kamuda muhasebe denetim ve teftişi alanlarında çalışacak elemanlar, diğer konuların yanı sıra muhasebe ve denetim işlerini de kapsayan bir sınava girmelidir.

— Sayıştay bir Türk genel denetim birimi görünümüne kavuşturulmalıdır. Bunların bir gereği olarak, Sayıştay'ın denetim rehberi oluşturma, kamu ve özel sektör denetçilerine denetim yetki belgesi verme, devletin denetim-kontrol ve müfettişlik hizmetlerinin verimliliği konularında TBMM'yi bilgilendirme gibi işlev ve sorumlulukları da olmalıdır.

¹⁶⁰ Dünya Bankası, Türkiye Cumhuriyeti Muhasebe Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi, Washington D.C., Ocak 1993, s.12.

— Sayıştay'ın kendi rolünü yeniden tanımlama ve örgütünü değiştirme konularında hükümeti ve parlamentoyu ikna edebilmesi durumunda, Yüksek Denetleme Kurulu'nun meslekî birikimini ve elemanlarını Sayıştay'ınkilere katmak için uzun dönemli bir strateji geliştirilmelidir.

Başbakanlık Teftiş Kurulu'nun faaliyet alanı Devlet Denetleme Kurulu ile birleştirilmeli, Devlet Denetleme Kurulu esas itibariyle görev alanındaki birimlerin müfettişlerinin ve denetçilerinin performans ve faaliyetlerini inceleme görevi ile görevlendirilmelidir.

5- Devlet Denetleme Kurulu'nun Türkiye'de Denetim Organlarının Yapısı ve İşleyişi İle İlgili İnceleme ve Araştırma Raporu

Devlet Denetleme Kurulu tarafından 1994 yılında hazırlanan bu raporun sonuç bölümüne bakıldığında, çağdaş gelişmeler sonucunda devletin ilgi alanının zorunlu olarak giderek genişlediğinden bahisle, kamu yönetimin denetiminin ön plana çıktığı ve yönetimin bilgi ve uzmanlık kaynağı, karar verme gücü, istikrarlı bir statüye sahip olma gibi nitelikleriyle önemli bir güç haline geldiği belirtilmekte ve şu tespitlerde bulunmaktadır:

— Kamu yönetiminin, hizmet yükünün artmasına bağlı olarak verimlilik ve denetim konuları büyük önem kazanmıştır. Türk kamu yönetiminde kamu görevlilerinin sorumlu davranmalarını sağlamayı amaç edinen bir dış denetim sistemi geliştirilmiştir. Bunda kamu görevlilerinin otokontrol yönünden güvenilmemesinin ve sorumluluk duygusunun geliştirilmesinin güç olduğu düşüncesinin etkili olduğu söylenebilir.

— Kamu yönetimindeki denetim işlevinin etkisizliğinin, sistemin yetersizliğinden ziyade sistemin iyi çalıştırılmamasından kaynaklandığı yönünde görüşler vardır. Sistemin özellikle meslekî bağımsızlık ve güvence yönlerinden eksiklikleri bulunduğu bir gerçektir. Ancak denetimin aksamada özellikle son yıllarda denetim görevlilerin sayısında ve ödeneklerdeki yetersizlikler gibi etkenler önemli bir rol oynamaktadır. Bu nedenlerle, mevzuat gereği periyodik olarak yapılması gerekli denetim faaliyetleri büyük ölçüde aksamış ve denetimin en önemli işlevi olan caydırıcılık etkisi azalmıştır.

— Denetim genel standartlara uygun olarak yapılırsa bile denetimin gereğini yerine getirme yetkisi ve takdiri yönetime ait bulunmaktadır. Denetim ne kadar iyi yapılırsa yapılınsın, gereği yerine getirilmedikçe denetimden beklenen yararın sağlanması

mümkün değildir. Denetim hizmetinin amacına ulaşabilmesi için, MEHTAP Raporunda da belirtildiği gibi yöneticilerde idareyi geliştirme niyetinin mevcut olması en önemli hususlardan biridir. Bunun yanında denetim birimlerinin yönetim kadrolarında görevli personelin idarenin en yakın yardımcısı olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Denetim raporlarının gereğinin yerine getirilmesinden sorumlu kamu görevlilerince de bu husus üzerinde titizlikle durulmalıdır.

— Denetim elemanlarının meslekî güvence sorunlarının çözülmesi, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nda denetim görevlileri için Denetim Hizmetleri Sınıfı oluşturularak kadro ve özlük haklarında birliktelik sağlanması gibi önlemlerle denetim hizmetlerinin çok daha verimli ve etkin şekilde sürdürülmesi mümkün olacaktır.¹⁶¹

6. Kamu Yönetiminde Denetim Hizmetlerinin Geliştirilmesi Ve Etkinliğin Sağlanması İçin Alınması Gereken Önlemlere İlişkin İnceleme Ve Araştırma Raporu

Devlet Denetleme Kurulu tarafından 1998 yılında hazırlanan bu raporun sonuç bölümünde; yönetimde reform yapılması gereğinin yıllardır gündemde tutulmasına karşın, bu alanda olumlu gelişmeler sağlanamaması nedeniyle idari birimlerin iş ve işlemlerin yerine getirilmesinde çeşitli tıkanmalara neden olduğu tespiti yapılmıştır. Bu bağlamda “bir yandan denetimin etkisizleşerek caydırıcılığının azalması, bin yandan da ekonomik ve sosyal gelişmelerin değer yargılarını değiştirmesi sonucu, yönetimdeki tıkanmalara daha yaygın olarak rüşvet ve benzeri yöntemlerle aşılmaya başlandığı, böylece kamusal düzende bir yozlaşma meydana geldiği, erdemlilik anlayışının ve duygusunun yerine bireysel çıkar ilişkilerine bırakarak, yüzyılların birikimi olan toplumsal etik kurallarının, kuralsızlığa dönüştüğü” görüşü ifade edilmektedir.¹⁶²

Bütün bu yapılması gerekenler söz konusu raporun ilgili bölümlerinde şu şekilde belirtilmiştir:

“Uluslararası genel kabul görmüş denetim standartları paralelinde uyulması zorunlu Türk Denetim Standartları hızla belirlenmeli, denetim görevlileri meslekî güvenceye kavuşturulmalı, istisnalar önlenerek mesleğin kariyer yapısı korunmalı, denetim alanına getirilen sınırlamalar kaldırılmalı, uygunluk denetimi yanından performans denetimine geçiş hızlandırılmalı ve

¹⁶¹ DDK, *Türkiye’deki Denetim Organlarının Yapısı İşleyişiyle İlgili İnceleme ve Araştırma Raporu*, Ankara, 1994. s.50.

¹⁶² DDK, *Kamu Yönetiminde Denetim Hizmetlerinin Geliştirilmesi Ve Etkinliğin Sağlanması İçin Alınması Gereken Önlemlere İlişkin İnceleme Ve Araştırma Raporu*, Ankara, 1998, s.109.

yaygınlaştırılmalı, benzen denetim birimleri arasındaki statü ve denetim görevlileri arasındaki unvan farklılıkları giderilmeli, denetim görevlilerinin malî hakları ve özellikle geçici görev yollukları mesleğin gereklerine ve saygınlığına uygun bir hale getirilmeli, boş denetim kadroları süratle doldurularak programlı ve periyodik denetimlere ağırlık verilmek suretiyle denetim caydırıcılığı yeniden sağlanmalı, özellikle bilgisayar kullanımına ağırlık verilerek denetimler hızlandırılmalı, denetim görevlilerinin eğitime ağırlık verilmeli, denetim raporlarındaki önerileri yerine getirmeyenlere yaptırımlar getirilmeli ve denetim sonuçlarının izlenmesini sağlayacak sistemler geliştirilmeli, denetimden yönetimi geliştirmede daha çok yararlanılmasına yönelik tedbirler alınmalıdır.”¹⁶³

7. VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyon Raporu

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda, denetimi sınırlayan düzenlemeler ve fiili uygulamalar tespiti yapıldıktan sonra, denetim sisteminin bağımsız çalışmasını sağlayacak mekanizmaların güçlendirilmesi ile bağımsız çalışmasının önündeki engellerin kaldırılması ve idarenin etkinliğini ölçen temel araçlardan biri olarak performans denetiminin uygulanması öngörülmüştür. Bu çerçevede hazırlanan 2002 yılı programında da kamu yönetimin yeniden yapılandırılmasında verimlilik ve etkinliğin sağlanmasına yönelik etkin bir performans değerlendirme sisteminin oluşturulması hedeflenmiştir.

Sekizinci BYKP hazırlıklarına esas olmak üzere, komisyon tarafından düzenlenen Özel İhtisas Komisyonu Raporu’nda, Türk kamu yönetiminde denetim işlevinin yerine getirilmesinde çok ciddi sorunlarla karşı karşıya olduğu tespitinin yapıldığı, denetimin etkinleştirilmesi için de alınması gereken önlemlerin neler olacağı belirtilmiştir.

Mevcut denetim elemanlarının etkinliğini artırmak, yönetimde verimlilik, etkinlik ve tutumluluk anlayışını yerleştirmek üzere devam etmekte olan hukukîlik denetimlerine ek olarak performans denetimleri de yapılmalı ve sistem tabanlı denetim teknikleri kullanılmalıdır.

Denetim elemanlarına yapılacak görevlendirmelerin planlanması ve yürütülmesinde, denetlenecek hususların önceliklerini saptanmasında ve yapılacak denetimlere uygun yöntemleri seçmekte serbest olmak imkânı sağlanmalıdır. Makamın

¹⁶³ DDK, “Kamu Yönetiminde Denetim Hizmetlerinin Geliştirilmesi...”, s.112.

talebi üzerine yerine getirilecek işlerin nasıl yapılacağına karar vermek, yapılan denetimin kapsamını ve biçimini değiştirmeye yetkili olmak, denetim bulgularını, sonuç ve önerilerini değiştirmeye zorlanmamak ve belirtilen hususları temin maksadıyla uygun yasal güvencelerle donatılmak gibi olanaklar denetim elemanlarına sağlanarak bağımsız çalışma ifadesinin içi doldurulmalıdır.

Denetim birimleri arasında iletişimi sağlamak, ulusal denetim standartlarını yayımlamak, ilgili makamlara önerilerde bulunmak ve böylece denetimde bağımsızlık ve meslekî özen ilkelerini gerçekleştirmek üzere, uluslararası kuruluşlar ve denetimle ilgili sivil toplum örgütlerinin de düzenleyici olarak katılabileceği bir “Denetim Şurası” oluşturulmalı ve her yıl düzenli olarak toplantılar düzenlemelidir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanununda denetim hizmetlerinin ayrı bir meslek olarak düşünülüp “Denetim Hizmetleri Sınıfı” adı ile bir sınıfın oluşturulması hususuna da Sekizinci BYKP’nda yer verilmiştir.

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, TBMM ya da Sayıştay çatısı altında yeniden örgütlenmelidir. Bu şekilde çok parçaya bölünmüş malî yapının denetiminde, verimlilik ve etkinliğin sağlanabilecek ve görevler arasındaki kısmi belirsizlikler giderilecektir.

Halkın şikayetleri ile ilgilenmek üzere Kamu Denetçisi (Ombudsman) sisteminin kurulmasına çalışmalarına başlanılmalı, ama sistemin iyi işleyebilmesi için daha önce gerekli altyapı kurulmalı ve oluşturulacak sistem tüm kurumları kapsamına almalıdır.¹⁶⁴

8. IMF’nin Türkiye’deki Malî Kontrol Yapısının Değiştirilmesi Yönünde Öngörüler

IMF ile yapılan anlaşmaları takiben Türk hükümeti tarafından verilen 18.01.2002 tarihli niyet mektubunda, 2002 yılı Haziran ayı sonuna kadar uluslararası standartlarla uyumlu nitelikleri haiz Malî Yönetim ve İç Kontrol Kanunu’nun TBMM’ye sunulmasını (Yapısal Kriter), bu yasanın bütçeleme, muhasebeleştirme, şeffaflık ve iç ve dış kontrolü kapsamasını öngörmüştür.

Yine IMF’ye sunulan 30.07.2002 tarihli niyet mektubundan ise şunları aktarabiliriz:

¹⁶⁴ DPT, 8.BYKP *Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması ÖİK Raporu*, Ankara, 2000, s. 42-43.

“Bütçe sürecinin yeniden düzenlenmesi doğrultusunda, kamu malî yönetimine ilişkin kapsamlı bir yasal düzenleme yakında yapılacaktır. Yeni bütçe sistemine ilişkin kanun (Kamu Malî Yönetimi ve İç Kontrol Kanunu), bütçenin hazırlanması, yürütülmesi, muhasebe ve raporlama ile iç ve dış kontrolüne ilişkin kapsamlı bir çerçeve oluşturmaktadır. Türk kamu maliyesi sistemi, geçen yıllarda gitgide daha da bölünmüş bir hale gelmiş ve böylece şeffaflığı ve genel kamu maliyesi kontrolünü zayıflatmıştır. Bu doğrultuda, yeni kanun, döner sermayeleri, bütçe dışı fonları, katma ve özel bütçeleri ortak bir sınıflandırma altında, tek bir genel bütçe içerisinde bir araya getirecektir. Kanun, kamu maliyesini etkileyebilecek bir kereye mahsus bir takım politika girişimlerinin gerçekleştirilebilmesini de kısıtlamaktadır. Kanun teklifi, Maliye Bakanlığı’na tüm kamu sektöründeki muhasebe, malî kontrol ve raporlamaya ilişkin standartları belirleme yetkisi vermektedir. Kanun, Sayıştay denetiminin kapsamına tüm kamu kesimini almakta ve Sayıştay’ın da harcamalarını dış denetime açmasını sağlamaktadır. Son olarak, Kanun, finansal kontrolün zaman içerisinde harcamacı kuruluşlara kaymasına izin verecek ve kamu maliyesindeki bölünmüşlüğü ortaya çıkaran nedenleri yok edip, devlet kuruluşlarında performansa yönelmeyi geliştirecektir. Daha detaylı olarak, Sayıştay’ın önceden kontrol fonksiyonu ortadan kaldırılacak ve iç denetim birimleri ve ön kontrol fonksiyonları, harcamacı kuruluşlara kaydırılacaktır. Yolsuzluk mücadele planında belirtildiği üzere, 2003 yılında Meclis’e bir Teftiş Kanunu hazırlanıp sunulacaktır. Bu Teftiş Kanunu ile tüm Teftiş birimlerinin yeniden yapılandırılmasının sağlanması amaçlanmaktadır. Kanun ile, Teftiş standartlarının uygulamaya konması ve müfettişlerin işe alınma ve çalışma prensipleri belirlenecektir. Orijinal takvimde, Meclis’e Haziran ayı sonuna kadar sunulması (bir yapısal kriter olarak) beklenen ve bütçe-dışı fonlara ilişkin yeni düzenlemeleri de (Temmuz ayı için yapısal kriter) kapsayan Kamu Malî Yönetimi ve İç Kontrol Kanunu, bu (3.) gözden geçirme için bir önkoşul olarak Meclis’e sunulacak, Meclis’te 2003 yılı Mart ayı sonuna kadar kabul edilmesi de yeni bir yapısal kriter olacaktır.”¹⁶⁵

04.05.2003 tarihli verilen son niyet mektubunda da; Kamu Malî Yönetimi ve Malî Kontrol Kanunu Haziran ayı sonuna kadar kabul edileceği belirtilmişti.

¹⁶⁵ www.tcmb.gov.tr/yeni/evds/yayin/yay5.html - 10k

i. 57., 58. ve 59. Hükümetlerin Malî Kontrol Yapısını Değiştirme Çalışmaları

Denetim sisteminin iyileştirilmesi yönünde 57 ve 58'inci hükümetler döneminde eylem planı adı altında yapılması amaçlanan hedefler bulunmaktadır. Bunlardan ilki 57'nci hükümetin belirlediği Türkiye'de Saydamlığın Artırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planı'dır. Bakanlar Kurulunun 12.01.2002 gün ve 2002/3 sayılı kararı ile yürürlüğe konulan Eylem Planının F Bendinin Denetim sisteminin güçlendirilmesi kısmında, performans ve etkinlik denetimini de içerecek şekilde denetim standartlarının oluşturulması amacıyla Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığı'nda diğer denetim birimleri temsilcilerinden oluşan bir komisyon kurulması ve denetim standartlarının oluşturulmasında yürütülmekte olan çalışmaların göz önünde bulundurulması istenmektedir. Yine bütün denetim birimlerini kapsayan bir yeniden yapılanmanın gerçekleştirilmesi, denetim personelinin işe alınma ve çalışma esaslarının belirlendiği bir Denetim Kanunu Taslağının hazırlanarak TBMM'ne sunulması, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda değişiklik yapılarak ayrı bir denetim hizmetleri sınıfı oluşturulması hükümlerine yer verilmektedir.¹⁶⁶

Bakanlar Kurulunca uygulamaya konulan Eylem Planı doğrultusunda Başbakanlık Makamından 08.02.2003 tarihili alınan onay doğrultusunda söz konusu Komisyon oluşturulmuş ve çalışmalarına başlamıştır.

58 inci Hükümet Programında da denetim sistemi ile ilgili olarak, "Kamuda denetim birimleri arasındaki karmaşık yapı sadeleştirilecek, performans odaklı etkin bir denetim yapılması yönünde tedbirler alınacak, denetime kapalı alanlar en aza indirilecektir.

Kamudaki karar vericilerin karar vermesini dahi engelleyecek boyuttaki hantal ve sonuca dönük olmayan denetim sistemi, etkin ve sonuca dönük bir denetim yapısına dönüştürülecektir." denilmektedir.

58 inci Hükümet Acil Eylem Planında ise şu tespitler yapılmıştır:

"Kamuda performans odaklı denetim sistemine geçilecek Sayıştay mevcut durumda sadece kanuna uygunluk denetimi yapmaktadır. Dünyadaki gelişmeler ve ülke

¹⁶⁶ Kenger, Erdal, *Kamu Denetiminde Standardizasyon*, Denetde Yayınları, Mayıs 2003, Ankara, s.15

ekonomisinde verimliliği artırma hedefi çerçevesinde sadece kanuna uygunluk denetimi yetersiz kalmaktadır.

Performans denetimine geçilmesi ile birlikte kamu yönetiminde etkinlik, vatandaş ve hizmet odaklı çalışma anlayışı ve hedefe dönük faaliyet gösterme uygulaması yaygınlaştırılacaktır. Bu kapsamda özellikle kuruluşların veri tabanları performans göstergelerini ölçecek şekilde geliştirilecektir.

TBMM adına denetim yapan Sayıştay'ın denetim yetkisinin kapsamı, Cumhurbaşkanlığı, TBMM ve Üst Kurullar dahil olmak üzere tüm kamu kurum ve kuruluşlarının hesaplarını içine alacak şekilde genişletilecek, Sayıştay da bu denetimi yapabilecek şekilde güçlendirilecektir.”¹⁶⁷

59 uncu Hükümet Programında kamu denetim sistemine ilişkin bir şey belirtilmemiş, sadece “58 inci hükümet döneminde, Hükümet Programı'nda yer alan ve Acil Eylem Planı kapsamında yürütülen karar ve uygulamalara devam edilecektir.” denilerek 58 inci Hükümet Programında yer alan öngörüler muhafaza edilmiştir.

II- TÜRKİYE'DE KAMU YÖNTEMİ DENETİMİNİN GENEL GÖRÜNÜMÜ

A- TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE DENETİMİN İŞLEYİŞİ

Türk denetim sisteminin köklü bir geçmişi vardır. Türkiye'de kamu yönetiminin denetiminde en üst düzeyde yetkili organ, yasama organıdır. Yasama denetimi, parlamenter demokrasinin temelini oluşturan ve Anayasada yer alan erkler ayrığı ilkesinin bir gereğidir. Demokratik sistemlerde halk adına egemenlik yetkisini kullanma araçlarının başında bütçe gelmektedir. Bakanlar Kurulunca hazırlanan bütçenin yürürlüğe konması, yasama organının (aynen ya da değiştirerek) onamasına bağlıdır. Yine bütçenin bir yıllık uygulama sonuçlarını içeren kesin hesap yasasının görüşülmesi ve onanması yoluyla da yürütme erki denetlenmektedir.¹⁶⁸

Batılı anlamda çağdaş denetim örgütlenmesi Tanzimat Dönemi'nde gerçekleştirilmiştir. Türk yönetim sisteminin yeniden düzenlenmesinde etkili olan Fransız sistemi, denetim alanında da kendisini göstermiş, nezaretlerin (bakanlıkların) iç

¹⁶⁷ Kenger, s.16.

¹⁶⁸ Sanal, Recep, *Türkiye'de Yönetim Denetimi ve Devlet Denetleme Kurumu*, s. 90.

örgütlenmelerinde “teftiş şubesi” adında şubeler oluşturularak, denetim hizmetleri bu birimler tarafından yürütülmeye başlanmıştır.

Günümüzde, Türk kamu yönetimindeki denetim hizmetleri karmaşık bir görüntüye sahiptir. Kuruluş yapıları açısından genel olarak bakıldığında, bu hizmetlerin bakanlıklar ve diğer bir kısım kamu kuruluşlarının bünyelerinde yer alan birimler tarafından yürütüldüğü görülmektedir. Ancak, bakanlıklardaki veya diğer kamu kuruluşlarındaki bu birimleri yapı, işlev, isim ve kademelenme açılarından belirli standartlar içine sokmak mümkün değildir.

Genel yönetimde denetleme kurulu, teftiş kurulu, hesap uzmanları kurulu, murakıplar kurulu, denetleme dairesi, kontrolörlük ve denetmenlik gibi adlar altında 175 denetim birimi vardır. Bunlar arasında 140 birim ile teftiş kurulları çoğunluktadır. Ayrıca, belediyeler bünyesinde de 117 teftiş kurulu oluşturulmuştur. Genel ve yerel yönetimlerdeki denetim birimi sayısı 292’dir. Bunlara 77 bağımsız denetim şirketi de eklendiğinde, Türkiye’deki denetim birimi sayısı 15 Ocak 2002 tarihli verilere göre 369’a ulaşmaktadır.¹⁶⁹ Bu birimlerde yaklaşık 14.000 denetim elemanı çalışmakta, bunlar unvan bakımından; üye, müfettiş, uzman, murakıp, denetçi, kontrolör, denetmen, bağımsız denetçi ve kontrol memuru gibi adlarla anılmaktadırlar. Bu kadar çok denetim birimine ve denetim elemanına karşın Türkiye’de yolsuzluklar bir türlü önlenememekte, toplumsal kalkınma hedefleri gerçekleştirilememektedir.

Bu durum, Türk yönetim sistemine bağlı olarak idarî denetim sisteminde de yapısal ve kurumsal bazı sorunların bulunduğunu göstermektedir. Ülkenin çeşitli dönemlerde yaşadığı ekonomik, sosyal ve toplumsal bunalımların temelinde siyasi ve kişisel çıkar hesapları yatmıştır. Kamu kurum ve kuruluşlarında hak ve adaletin savunucusu olması gereken denetim birimleri ve denetim elemanları, kimi ölçülerde siyasallaşmışlar veya siyasi erkten kişisel bazı beklentileri yüzünden etkili görev yapmaktan kaçınır hale gelmişlerdir.

Bu süreçte Cumhurbaşkanına bağlı ve siyasi etkilerden uzak bir denetim birimine gereksinim duyularak Devlet Denetleme Kurulu kurulmuştur. Bu Kurul devlet yapılanması içerisindeki en yüksek idarî denetim birimi olup; amaçları, işlevleri ve kuruluş esasları 1982 Anayasası’nda düzenlenmiştir. Cumhurbaşkanlığı Devlet

¹⁶⁹ Sanal, Recep, “Kurumsal Yönetim ve İdari Denetim İlişkisi”, *Türk İdare Dergisi*, Ankara, Ocak 2001, s. 52.

Denetleme Kurulu, genel olarak kamu yönetimini geliştirmek, hukuka uygun, düzenli ve verimli biçimde işlemlerini sağlamak amacıyla araştırma, inceleme ve denetlemlerde bulunur. Cumhurbaşkanı, bu kurul aracılığı ile devlet organlarının düzenli ve uyumlu çalışmasının gözetilmesine ilişkin denetim yetkisini kullanmaktadır.¹⁷⁰ Denetim alanı çok geniş tutulmuş olan bu Kurul, önceden belirlenmiş programlar çerçevesinde denetim yapan bir örgüt olmayıp, Cumhurbaşkanının isteği üzerine görev alanındaki kuruluşlarda inceleme, araştırma ve denetim faaliyetlerini yürütmektedir.

Türk İdari Denetim Sistemindeki rol üstlenicilere baktığımızda; genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir, gider ve mallarını TBMM adına denetleme görevi Sayıştay'a verilmiştir. Ayrıca, yasama denetimini güçlendirmek üzere yasada belirtilen konularda TBMM'ye rapor vermek, genel uygunluk bildirimlerini sunmak, malî içerikli yönetmeliklerle ilgili uygun görüş bildirmek gibi önemli bazı görevler de yüklenmiştir.

Anayasanın 165. maddesi ile KİT'lerin TBMM'ce denetlenmesi hukukî bir temele oturtulmuştur. Başbakanlığa bağlı olarak kurulan YDK'nın KİT'ler üzerindeki denetimlerine ilişkin raporlar, aynı zamanda TBMM KİT Komisyonunun denetimlerine de dayanak oluşturmaktadır. Kamusal malî denetim açısından KİT Komisyonu'nun yanı sıra, Plan ve Bütçe Komisyonu ile Meclis Hesaplarını İnceleme Komisyonu gibi komisyonlar da önemli işlemlere sahiptirler.

Türk kamu yönetimi, yeterli etkililik düzeyine sahip bulunmasa da, değişik ölçülerde iç denetim aygıtlarıyla donatılmıştır. Bu aygıtlar birçok örgütsel yapıda ya hiç bulunmamakta ya da işlev açısından zayıf bir nitelik göstermektedir. Kurumların iç denetim sistemleri, kimi dış denetim aygıtlarıyla da güçlendirilmeye çalışılmıştır.

Bakanlıklar ile bakanlıklara bağlı kuruluşlarda, KİT'lerde, özerk kuruluşlarda, yerel yönetimlerin bir bölümünde ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının büyük çoğunluğunda, çeşitli yapı ve kademelerde denetim birimleri bulunmaktadır. Bunlara ek olarak kimi denetim birimlerinin, bünyelerinde yer aldıkları kurumun dışındaki kurum ve kuruluşlar üzerinde dış denetim yapma yetkisi de bulunmaktadır. Bunların başlıcaları, Cumhurbaşkanlığına bağlı Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlığa bağlı Başbakanlık Teftiş Kurulu, İçişleri Bakanlığına bağlı Mülkiye Teftiş Kurulu ve Maliye Bakanlığına bağlı Maliye Teftiş Kurulu'dur.

¹⁷⁰ Atay, Cevdet, s. 117.

Doğrudan Başbakanına bağlı olarak oluşturulan ve onun emir ve onayı üzerine görev yapan Başbakanlık Teftiş Kurulu ise bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla bunların iştirak ve ortaklarında, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, vakıflarda, derneklerde, kooperatiflerde her türlü işçi ve işveren teşekküllerinde, gerektiğinde imtiyazlı şirketlerde, özel kuruluşlarda, teftiş denetim ve inceleme yetkisine sahiptir.

Bu Kurulun görev alanı, Devlet Denetleme Kurulu'nun görev alanı ile büyük ölçüde örtüşmektedir. İçerisinde yer aldığı örgütün yanı sıra bütün kamu kurum ve kuruluşlarında denetim yetkisine sahip olmasıyla, görev kapsamı açısından bakanlıkların teftiş kurullarından ayrılır. Başbakanlık merkez birimleri ve Başbakanlığa bağlı olup da kendi denetim birimleri bulunmayan kuruluşlar açısından "iç denetim" görevi yapan Kurul, diğer kurum ve kuruluşlarda "dış denetim" yapabilmektedir. Denetim ve teftiş sistemine ilişkin olarak "Genel prensipleri saptamak ve standartlar koymak" biçimindeki görevi ise onu benzerlerinden ayıran diğer bir özelliğidir. Bu çerçevede yürütmenin diğer denetim birimleri üzerinde de "düzenleyici" bir rol üstlenmektedir.

Öte yandan, denetim sistemi içerisinde değişik yapılanmalarıyla dikkat çeken, Mülkiye, Dışişleri, Adalet, Milli Eğitim teftiş kurulları da iç veya dış denetim işlevleriyle ayrı bir konuma sahiptirler. Örneğin; mülkiye müfettişleri İçişleri Bakanlığının bir iç denetim örgütü olmanın yanında, yerel yönetimler üzerinde yürüttüğü vesayet denetimleri ile bir dış denetim birimi işlevini üstlenmektedir. Özellikle, il özel idareleri ve belediyeler üzerinde merkezi yönetim adına gerçekleştirdiği idarî ve malî nitelikli inceleme ve denetimler, bu birimin diğer bakanlıkların teftiş kurullarından ayırıcı bir özelliğidir.

Maliye Bakanlığı bünyesinde denetim amaçlı olarak oluşturulmuş değişik yapı ve hiyerarşik kademedeki denetim birimleri de, daha geniş alanlarda ve çok değişik amaçlarla yaptıkları kapsamlı denetimlerle Türk denetim sistemi içinde önemli bir yer tutarlar.

Türkiye'de denetim kavramlarında olduğu gibi, denetim organlarını sınıflandırmasında da bir karışıklık bulunmaktadır. İlgili mevzuatlarında denetim organlarının denetim alanları ve denetim yetkileri son derece geniş olarak belirlenmiş, ancak uygulama da denetim alanları ve denetim yetkileri fiili olarak sınırlandırılmıştır. Çünkü bir denetim organının, çok geniş bir denetim yetkisiyle ve göreviyle donatılmış

olması, bu görev ve yetkilerin tamamının kullanılabilirliği veya rasyonelliği bakımından teorik ve pratik düzeyde gerçekleştirilebilmesi çok olanaklı değildir. Türkiye’de denetim organları denetim yetkilerini büyük çoğunlukla, bir üst makamdan emir veya onay almadan kullanamamaktadırlar. Bu nedenle de denetim kurumlarına yöneltilen denetim görev ve yetkilerin gerçekleştirilmesinde büyük güçlükler ortaya çıkmakta, hatta bizzat denetim kavramının kendisinden beklenen fonksiyonların da zayıflamasına hatta yok olmasına neden olabilmektedir.

Teftiş kurullarının tamamı olmak üzere denetim organlarının önemli bir kısmı Türkiye’de bağlı olduğu makamın veya siyasi otoritenin emri veya onayı olmadan denetim faaliyetinde bulunamamaktadır. Bu tür denetim organlarının denetim faaliyetleri sonucunda düzenledikleri raporlar da genellikle bağlı olunan makamın onayı ile yasal işleme konulabilmektedir. Bir kamu veya siyasi otoritesine bağlı olarak faaliyet gösteren denetim organları, denetimlerine tabi olan kuruluşlarda veya birimlerde sürekli denetim yapmalarında bir zorunluluk yoktur. Ayrıca denetim organlarının bazı denetimlerine, mevzuatla, ya da fiili durumlarla sınırlamalar getirilmiştir. Bir kamu veya siyasi otoritenin emri veya onayı ile denetim faaliyetinde bulunan denetim organlarını, iç denetim organı olarak, en azından uluslararası standartlara göre kabul etmek gerekir. Bu nedenle bu tür denetim organlarını yüksek denetim organı olarak değerlendirmek mümkün değildir.

Yine vergi kanunları ile sadece vergi denetimi ile görevlendirilen veya bankalarla, denetim alanları sınırlandırılmış denetim organlarını iç denetim tanımlarına girmese de dış denetim tanımlarına da girmemektedir. Ancak bu tür denetim organlarını sadece kamu denetim organı olarak değerlendirmek mümkündür.

Türkiye’de yalnızca Sayıştay ile Yüksek Denetleme Kurulu bir makamın veya kamu ve siyasi otoritesinin emri veya onayı olmaksızın denetim faaliyetinde bulunan iki yüksek denetim organıdır. Yasal mevzuat gereğince her iki yüksek denetim organına TBMM hariç herhangi bir makam, herhangi bir kamu veya siyasi otoritesi, denetim talimat veya telkinlerde bulunamazlar. Yine her iki yüksek denetim organı da, denetimlerine tabi olan kuruluşlarda hiçbir konuda denetim faaliyetleri sınırlamaya tabi tutulmamıştır. Anayasanın verdiği yetkiye dayanarak denetim faaliyetinde bulunan Sayıştay ile Yüksek Denetleme Kurulu, TBMM adına görev yapmaktadırlar. Her iki yüksek denetim organı, denetimine tabi kuruluşlarda hiçbir makamdan onay olmaksızın sürekli denetim faaliyetinde bulunurlar. Yine her iki yüksek denetim organı denetimine

tabi kuruluşların denetim raporlarını yıllık olarak düzenlerler. Düzenlenen yıllık denetim raporları TBMM’de görüşülerek sonuçlandırılır. Türkiye’de sadece Sayıştay ve Yüksek Denetleme Kurulu yüksek denetim organı olup, tartışmasız dış denetim organıdır.

1938 yılında yapılan iki adet yüksek denetim kurumu tercihi Türkiye’de her zaman tartışma konusu olmuş, kamunun parlamento adına denetiminde dağınıklığa ve kaynak kaybına neden olduğu ileri sürülerek zaman zaman bu iki yüksek denetim kurumunun (Sayıştay, Yüksek Denetleme Kurulu) birleştirilerek tek yüksek denetim kurumu haline getirilmesi gündeme getirilmektedir. Dünya Bankası tarafından hazırlanan ve Ağustos 2001 tarihinde sunulan ve etkin devlet içi kamu harcama yönetimi reformu sağlamaya yönelik Türkiye Kamu Harcamaları ve Kurumsal Yapının Değerlendirilmesi Raporunda (PEIR), Sayıştay ve Yüksek Denetleme Kurulu'nun Sayıştay çatısı altında birleştirilerek tek yüksek denetim kurumu haline dönüştürülmesi önerilmektedir.¹⁷¹ Yüksek denetim konusunda bu dağınık görüntünün Türkiye’de Anayasanın 160 ıncı veya 165 inci maddesine aykırı olarak bazı kamu kuruluşlarının (T.C.Merkez Bankası, Eximbank, BİT’ler, ERDEMİR, TÜBİTAK, Tanıtma Fonu, Savunma Sanayi Destekleme Fonu, NATO POL Tesisleri İşletmesi, Akreditasyon Kurumu, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu, üst kurullar vs.) Sayıştay’ın veya YDK’nın dolayısıyla TBMM’nin denetimi dışında kalmasında etkili olduğu belirtilmektedir.

Bütün ülkelerde tek yüksek denetim kurumu tercih edilmişken, 1938 yılından itibaren bütün kamu kurum ve kuruluşları üzerindeki TBMM adına denetim görev ve yetkisi genel olarak Türkiye’de Sayıştay ve Yüksek Denetleme Kurulu arasında paylaştırılmıştır. Ancak bugün itibariyle geline noktada iki yüksek denetim kurumu arasında gerek kurumsal yapılaşma bakımından, gerekse denetim yöntem ve uygulama sonuçları bakımından önemli farklılaşmaların ortaya çıktığı görülmektedir. Bu farklılaşmalar her iki yüksek denetim kurumunun birleştirilerek tek yüksek denetim kurumu haline getirilmesinde önemli zorlukları ve çıkmazları da beraberinde getirmektedir.

Dünyada; Napoleonic, Westminster ve Board türü olmak üzere genelde üç temel yüksek denetim modeli bulunmaktadır. Fransa, Latin Avrupa ülkelerinde görülen Napoleonic model; yasalara ve mevzuata uygunluğun denetlendiği ve yargılamasının yapıldığı uygunluk bazlı bir sistemdir. İngiltere, Kanada, Anglosakson ülkelerinde

¹⁷¹ World Bank, *Turkey Public Expenditure and Institutional Review (PEIR)*, August 2001, s. 32.

görülen Westminster model; uzmanlaşmış denetim elamanlarından yararlanılarak parlamentolara periyodik raporlar hazırlayan yüksek denetleme kurumu başkanı esasına göre düzenlenmiştir. Endonezya, Japonya, Kore ve bazı Asya ülkelerinde görülen Board (Kurul) sistemi Westminster modeli benzer bir sistem olup Başkanlık esas yerine bir başkan ve üyelerden oluşan küçük kurullar marifetiyle yürütülmektedir. Westminster ve Board modellerinde uygunluk denetimine daha az önem verilir, denetime tabi kuruluşlar üzerinde daha çok finansal ve performans denetimine yönelik raporlar hazırlar ve parlamentolara sunulur. Geline nokta yüksek denetim alanında bir çok ülkede Westminster ve Board modelinin Napoleonic modele göre daha başarılı ve daha etkili olduğu görülmektedir. Türkiye’de Sayıştay’ın kuruluşunda Fransa kaynaklı Napolyoncu modelden* Yüksek Denetleme Kurulunun kuruluşunda ise Westminster modelin bir versiyonu olan Board model olarak iki farklı yüksek denetim kurumu türü seçilmiştir.¹⁷² Sayıştay yargısal yetkilerle donatılmışken, Yüksek Denetleme Kuruluna yargısal yetki verilmemiş, yüksek bir denetim kurumu olarak (gelişmiş, çağdaş ülkelerin yüksek denetim kurumlarında da olduğu gibi) denetimi alanında parlamento katkı sağlamakla görevlendirilmiştir. Başlangıcından günümüze kadar Sayıştay’ın denetim faaliyetlerinde yargı organı olma görüşü ve isteğinin ağırlık kazanması doğrultusunda yargı alanında ön plana çıktığı görülmektedir. Ancak Sayıştay’ın yargı organı olmadığı konusunda, çeşitli kararları bulunan Anayasa Mahkemesi, Sayıştay’ın TBMM adına denetim yapan yüksek bir denetim organı olduğunu belirtmiştir. TBMM adına, fakat TBMM’den tamamen bağımsız olarak denetim yapan Sayıştay günümüzde ağırlıklı olarak uygunluk denetimi yapmaktadır. Sayıştay’ın denetimine tabi kamu kurum ve kuruluşlarının parlamento adına yapılan denetim sürecinde TBMM’nin herhangi bir katılımı söz konusu olmamaktadır. Sayıştay’ın denetimi sürecinde sadece genel ve katma bütçelere ilişkin genel uygunluk bildirimlerini içeren raporunu TBMM ile paylaşmaktadır. Yine Sayıştay denetimine tabi kuruluşlarda kuruluş bazında faaliyetlere yönelik denetim raporu düzenlememektedir. Sayıştay’ın performans denetimini yapmakla görevlendirilmesi ve TBMM’de Sayıştay denetim raporlarının görüşüldüğü ayrı bir komisyon kurulması nedeniyle, Sayıştay’ın da Board türü yüksek denetim kurumu olarak nitelendirildiği söylenebilir.

*Napoleonic Model - Cour des Comptes

¹⁷² YDK, *Yüksek Denetim Raporu*, Ankara, 2004, s. 5.

Yüksek Denetleme Kurulu başlangıcından itibaren denetim faaliyetlerine ekonomik denetimi esas almıştır. Yüksek Denetleme Kurulu kısaca ekonomik denetim olarak adlandırdığı, uygunluk denetimi ve finansal tablolar denetimi yanında esas olarak performans denetimi yapmaktadır. YDK denetimine tabi kuruluşların her biri için ayrı ayrı yıllık denetim raporu düzenlemekte, bu raporları TBMM'ye ve ilgili kuruluşlara sunmakta ve YDK denetim raporları TBMM'de sonuçlandırılmaktadır. Yüksek Denetleme Kurulu denetim raporlarını ve bu raporlar sonucu vardıkları denetim sonuçlarını, denetlenen kuruluş ve TBMM ile paylaşmaktadır. Böylece denetim sürecine söz konusu kuruluşlar da katılmaktadır.

B- TÜRK DENETİM SİSTEMİNİN YAPISAL DÜZENLEMELERİ

Türk kamu yönetimindeki denetim hizmetleri karışık bir görüntü sergilemektedir. Kuruluş yapıları itibariyle bu hizmetler bakanlıklar ve diğer bir kısım kamu kuruluşlarının bünyelerinde yer alan denetim birimleri tarafından yürütülmektedir. Ancak, ne bakanlıklar içindeki ne de diğer kamu kuruluşlarındaki bu birimleri belirli standartlar içine sokmak mümkün değildir. Bu birimlerin çoğu “teftiş kurulu” adını taşımakta ve kurulu oluşturan görevlilere de “müfettiş” denilmektedir. Bunun dışında başka unvan taşıyan denetim birimleri de mevcuttur.

Unvan bakımından müfettiş dışında uzman, murakıp, denetçi, kontrolör, denetmen, kontrol memuru gibi unvanlara da yer verilmektedir. Denetim elemanlarının büyük çoğunluğu merkezi idare kuruluşlarına bağlı olarak görev yapmaktadırlar, fakat taşra kuruluşlarına bağlı olarak çalışan denetim personeli de vardır. Defterdarlıklarda kontrol birimi, Millî Eğitim Müdürlüklerinde İlköğretim Müfettişleri, Bölge Çalışma Müdürlüklerinde bağlı İş Müfettişleri bunlara örnek olarak gösterilebilir.

Denetim türü ve görev alanı açısından genel yönetime bakıldığında; başbakanlık, bakanlık veya genel müdürlük müfettişi unvanıyla tek tip denetim yapan eleman çalıştırmakta, fakat bunun yanında bazı bakanlık ve kurumlarda, teftiş kurullarından başka denetim birimlerine de rastlanmaktadır. Örneğin; Maliye Bakanlığında Hesap Uzmanları Kurulu, Bankalar Yeminli Murakıpları Kurulu, Gelirler Genel Müdürlüğü Kontrolörleri, Hazine ve Kambiyo Kontrolörleri, Muhasebat Kontrolörleri, Millî Emlak Kontrolörleri, Defterdarlık Kontrol Memurları; Millî Eğitim Bakanlığında, Yurt Dışı

Öğrenci Müfettişleri, İlköğretim Müfettişleri; Sanayi ve Ticaret Bakanlığında, Kooperatifler Kontrolörleri.

Mevcut denetim birimlerinin statüleri de farklı olmakla birlikte bunları iki grup içinde toplamak mümkündür. Birinci grup “kariyer sistemi” olarak nitelendirilebilir. Bu sistemde, belirli bir yaşı geçmemiş ve yükseköğrenim görmüş kişiler bir yarışma sınavı ile “yardımcı” sıfatıyla işe alınmakta, genellikle üç yıllık yetiştirme döneminden sonra yapılan “yeterlik” sınavı sonucuna göre de asıl görev unvanlarını edinmektedirler. Bu gruba; Maliye, Sağlık, Sanayi ve Ticaret, Kültür Bakanlıkları Teftiş Kurulları ile Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu örnek olarak verilebilir. İkinci grubu ise kurumun çeşitli kademelerinde belirli bir süre çalışıp deneyim kazandıktan sonra, atama ile müfettiş unvanını alan elemanlardan oluşan teftiş kurulları oluşturmaktadır. Bu gruba da Adalet Bakanlığı Adalet Teftiş Kurulu ve İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu örnek olarak verilebilir. Her iki sistemin olumlu ve olumsuz yönleri tartışılmakla birlikte, birinci sistem daha çok teknik nitelikteki konular için; ikinci sistem ise idarî deneyim isteyen konular için tercih edilmekte, bazı kurumlarda da karma sistem uygulanmaktadır.

Türk denetim sisteminin bir özelliği de, merkezdeki kuruluşlarının genellikle denetim dışı bırakılarak, denetimin taşra kuruluşları üzerinde yoğunlaştırılmasıdır. Oysa uygulamaya bakıldığında, şikâyet ve yolsuzluk ihbarlarının büyük çoğunluğunun merkezdeki üst düzey yöneticileriyle ilgili olduğu görülmektedir. Her ne kadar merkezi yönetimin denetim dışı bırakılmasının nedeni olarak, merkez kuruluşlarındaki üst düzey yöneticilerinin ilgili bakanın doğrudan gözetimi altında olmaları gösterilmekte ise de bu gözetimin pek etkin olmadığı ve özellikle hukuka uygunluk açısından aykırılıkların ortaya çıkmasına bu durumun engel teşkil ettiği anlaşılmaktadır.

Denetim birimlerinin işleyiş ve etkinliklerine gelince, büyük çoğunluğu itibariyle bu denetimlerin sadece “mevzuata uygunluk” açısından yapıldığı, yanlışlar bulup cezalandırma amacı güttüğü, öğretici ve yönetimi geliştirici bir anlayış içinde yapılmadığı, son derece ağır işlediği, bu açıdan da etkinliğini yitirdiği görülmektedir.

Türk kamu yönetiminde, özellikle 70’li yılların sonunda denetim işlevi büyük ölçüde etkinliğini yitirmişti. Bunun nedenlerinden birisi, kamu kurumlarındaki bazı personelde gözlenen partizanca davranışların, denetim birimleri personeline de bazen denetlediği belgeleri tahrife varacak ölçüde bulaşmış olmasıdır. Bunun sonucu olarak,

tarafsızlığını ve objektifliğini yitirmiş bir denetim personelinin hazırladığı raporun güvenilirliği kamuoyunda tartışmalı haline gelmiştir. Buna, taraflı düzenlenmiş bir raporu yeniden inceletmeden onaya sunan ve denetim elemanı ile aynı doğrultuda siyasallaştığı anlaşılan birim başkanı ile raporları onaylayan Bakan'ın, haksız işlemi biçimsel olarak yasallaştırıp dosyayı işlem den kaldırılmaları gibi uygulamalar da eklenebilir.

Türkiye'de 1950'li yıllardan bu yana, hükümetler ve bakanlıklar, denetim birimlerinin geliştirilmelerini ve tam bir tarafsızlık içinde çalışmalarını sağlayacak bir ortamın oluşması için hiçbir çaba harcamamışlar, tam tersine, bunları iktidar partilerinin çıkarları doğrultusunda hareket etmeleri için adeta teşvik etmişlerdir. Bu durum, hem kuruluşlardaki tarafsız personel üzerinde, hem de vatandaşlar üzerinde Devlete karşı güveni sarsıcı bir etki yapmıştır. İşte bu gelişmeler sonucunda Türk denetim sisteminin yeniden ele alınmasına gereksinim duyulmuştur.

C. TBMM ADINA DENETİM YAPAN BİRİMLER

1. TBMM'nin Denetim Yetkileri ve Uygulamaları

a. Genel ve Katma Bütçeli Kuruluşların Denetimi

Devlete gelir ve giderleriyle ilgili işlemleri yapma izin ve yetkisini bütçe yasası ile yürütme erkine veren yasama organı, bütçe hakkının doğal bir sonucu olarak, bütçe uygulamasının denetimini de yapma hakkına sahip bulunmaktadır.

TBMM, bütçenin uygulanması sırasında, soru, meclis araştırması, meclis soruşturması, gensoru yöntemlerinden yararlanarak bir denetim yapabildiği gibi, ek ödenek, olağanüstü ödenek, vergi vb. malî konularda ilgili yasa tasarılarının görüşülmesi durumunda da denetim yapabilir.

TBMM'nin bütçe uygulamasından sonra yaptığı denetim daha önemlidir. Bu denetim Anayasa gereğince Bakanlar Kurulu tarafından TBMM'ye sunulan Kesin Hesap Kanun Tasarısı'nın görüşülmesi ve onaylanması ile gerçekleştirilir.¹⁷³

b. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetimi

Kamu iktisadi teşebbüsleri, ekonomik alanda ticari esaslara göre, verimlilik ve karlılık esaslarına göre çalışan birimlerdir. Faaliyet gösterdikleri alanların esnek, hareketli olması kamu iktisadi teşebbüslerinin bürokratik yapılarının farklı olmasını

¹⁷³ Sanal, Recep, *Türkiye'de Yönetmelik Denetim ve Devlet Denetleme Kurumu*, s. 97

gerekli kılmış, farklı bir bürokratik yapının denetlenmesi de farklılık göstermiştir. Sermayesinin yarısından fazlası doğrudan veya dolaylı olarak Devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıklarının TBMM’ce denetlenmesi esasları 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun’a göre yapılmaktadır. Söz konusu Kanuna göre, kamu iktisadi teşebbüslerinin TBMM adına denetlenmesi sağlamak üzere Meclis tarafından seçilen 35 milletvekilinden oluşan TBMM Kamu İktisadi Teşebbüsleri Komisyonu kurulmuştur. KİT Komisyonu, incelemelerini Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu’nun raporlarıyla Başbakanlığın sevk edeceği diğer raporları ve eğer varsa kendi tespitlerini de katarak konuları ele alıp incelemektedir.

c.Dilekçe Komisyonunun İncelemeleri

TBMM’nin yürütmeyi denetleme yollarından birisi de, yönetilenlerin TBMM’ye verdikleri dilekçe üzerine gerçekleştirilmektedir. Vatandaşların dilekçe ile TBMM’ye başvurma hakkı Anayasanın 74. maddesinde yer alan dilekçe hakkının kullanılmasıdır. Dilekçe üzerine yapılan inceleme sonucunda varılan kararların hükümeti ve yönetimi bağlayıcılığı yoktur. Yönetim bu kararlarının hukuka uygunluğunu kabul etmemiş ise bunu uygulamayabilir.

2 Türkiye’de Yüksek Denetim Kavramı

Yüksek denetim kavramı, Türkiye’deki denetim birimlerinin kendine özgü yapılanması dikkate alınmadan kullanılmaktadır. Malî konularda yüksek mahkeme benzeri işlev gören Sayıştay türü kuruluşları tek başına yüksek denetim birimi olarak adlandırmak, aynı işlevlere sahip olan diğer yapılanmaları ise bu kavramın dışında tutmaya çalışmak, yanlış bazı nitelermelerin kapısını aralamaktadır. Keza, kurumsal statü ve işlev açılarından başka önemli noktaları gözden uzak tutarak, sadece parlâmentoya rapor sunan denetim birimlerinin yüksek denetim birimi olarak nitelenebileceğini ileri sürmek, bu kavramın dar bazı kalıplar içerisine sıkıştırılması sonucunu doğurmaktadır.

Yüksek denetim kavramı; kaynağını anayasadan alan, meslek mensuplarının anayasal ve yasal güvencelere sahip bulunduğu, çoğu ülkelerde yargısal yetkilerle de donatılmış, genelde malî ve kurumsal bağımsızlığa sahip denetim birimlerince yapılan denetim faaliyetini ifade etmek amacıyla kullanılmaktadır.

Yüksek denetim uygulamaları; düzenlilik denetimi ve performans denetimi olmak üzere iki türde yapılmaktadır. Düzenlilik denetimi; malî denetim ve uygunluk denetimi gibi uygulamaları içermektedir. Bu denetimin amacı, denetime tabi kuruluşların muhasebe kayıtlarının ve malî tablolarının incelenmesi sonucunda kuruluşun hesaplarının doğruluğu hakkında kanaat elde edilmesi, ayrıca işlemlerin mevzuata uygunluğunun irdelenmesidir. Performans denetimi ise denetlenen kuruluşa, faaliyetlerini yerine getirmek üzere tahsis edilen kaynakların verimli, etkin ve tutumlu bir biçimde kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesidir. İktisadi işletmelerde verimliliğin yanında karlılık üzerinde de durulmaktadır.

Yaygınlaştırılmaya çalışılan anlayışa göre, Batıda örnekleri bulunan Türk Sayıştay'ı, Türkiye'deki tek yüksek denetim birimidir. Oysa diğer ülkelerde benzeri bulunmayan Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu (DDK) ya da benzer işlevleri olsa da yapısal farklılığı bulunan Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu (YDK) gibi denetim birimlerini yüksek denetim kavramının dışında düşünmek olanaksızdır.

Örneğin; Türk Sayıştay'ı kendi harcamaları üzerine denetim yapamazken, anayasal bir statüye sahip olan DDK, Sayıştay'ın harcamalarını ya da diğer iş ve işlemlerini de denetleyebilmektedir. Bu durumda, DDK yüksek denetim yapan bir birim sayılmayacak mıdır? Keza, DDK'nın Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nun iş ve işlemlerini denetleme yetkisi de mevcuttur. YDK ise KİT'lere yönelik denetimler sonucunda düzenlediği raporları Başbakanlığa değil, parlâmentoya sunmaktadır. Keza Sayıştay, Başbakanlığın harcamalarını denetleyebilmektedir. Bu örneklerden de anlaşılacağı gibi "yüksek denetim birimi" kavramını Türk denetim sistemi açısından sadece Sayıştay benzeri yapılanmalar ile özdeşleştirmek gerçekçi değildir.

a. Sayıştay

Günümüzde Sayıştaylar, çağdaş demokrasilerde çok önemli işlevler üstlenmektedirler. Sayıştay'ın varlığı, kamuoyu için bir güvence unsurudur. Ödedikleri her verginin nereye ve nasıl harcandığını bilmek isteyen vatandaşlar adına yönetimden hesap sorma işlevini Sayıştaylar üstlenmiştir. Bağımsız ve etkin bir Sayıştay, demokratik bir ortamın ürünü olduğu gibi, güçlü bir demokrasinin korumasında da önemli bir öğedir.¹⁷⁴

¹⁷⁴ Dye, M.Kenneth, *Accountability, Auditing and Democracy*, Lahore, 1996, s. 10.

Anayasanın 160' ıncı maddesinde “Sayıştay genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumlularının hesap işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştay’ın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren on beş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idarî yargı yoluna başvurulamaz. Vergi ve benzeri malî yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ve Sayıştay kararları arasındaki uyuşmazlıklarda Danıştay kararları esas alınır. Sayıştay’ın kuruluğu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir. Silahlı Kuvvetler elinde bulunan devlet mallarının TBMM adına denetlenmesi usulleri, milli savunma hizmetlerinin gerektirdiği gizlilik esaslarına uygun olarak kanunla düzenlenir” denilmektedir.

Anayasanın 160' ıncı maddesi doğrultusunda düzenlenen başlangıcı 1967 tarihli 832 sayılı Sayıştay Kanuna göre; Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini yargılama yoluyla kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir.

832 sayılı Kanuna göre Sayıştay’ın görevlerini,

“Genel ve katma bütçeli dairelerin, Genel ve katma bütçeli daireler tarafından sermayesinin yarısı veya yarısından fazlasına katılmak suretiyle sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslerin, Kanunlarla Sayıştay denetimine tabi tutulan diğer kurumların bütün gelir, gider ve mallarıyla nakit, tahvil, senet gibi kıymetlerinin alınıp verilmesini, saklanma ve kullanılmasını denetler, sorumluların hesap ve işlemlerini yargılayarak kesin hükme bağlar,

Devlete ait ikraz, istikraz, ve taahhütlerle çeşitli kaynaklardan bağış ve yardım suretiyle elde edilen nakdi veya ayni kıymetleri, Hazine bonolarını, bütün kefalet, kredi ve Hazine avanslarını kaydedip denetler,

Genel ve katma bütçelere ilişkin genel uygunluk bildirimlerini, Anayasada belirtilen süre içerisinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar,

Gerektiğinde malî işlere ve hesap usulleriyle gelir tahakkuk sistemlerine dair Türkiye Büyük Millet Meclisine rapor verir,

Denetimine tabi kuruluşların hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda gerekli gördüğü hususlara dair Türkiye Büyük Millet Meclisine rapor verir,” şeklinde belirlemiştir.

832 sayılı Sayıştay Kanununun Geçici 8 inci maddesine göre; Anayasanın 127 inci maddesi gereğince il özel idareleriyle belediyelerin malî işlemlerinin denetlenmesine dair kanun yürürlüğe girinceye kadar, 16 Haziran 1934 tarihli 2514 sayılı Divanı Muhasebat Kanununun il özel idareleri ve belediyelere ait hükümleri yürürlükte kalır, denilerek yerel yönetimler yüksek denetim kurumu kurulana kadar belediyelerin ve il özel idarelerinin denetimlerinin Sayıştay tarafından yapılması öngörülmüştür.¹⁷⁵

832 sayılı Kanuna göre Sayıştay meslek mensupları; Birinci Başkan, Daire Başkanları ve Üyeleri, Raportörler, Uzman Denetçi, Başdenetçi, Denetçi ve Denetçi Yardımcılarıdır. Raportörler, Uzman Denetçi, Başdenetçi, Denetçiler denetçi yardımcılığından yetişirler. Sayıştay’da bir başkan ve altı üyeden oluşan daireler birer hesap mahkemesidir. Daireler Kurulu daire başkanları ve üyelerinden oluşur. Daireler Kurulu 832 sayılı Kanunla kendisine verilen görevleri yapar. Daire başkanları, dairelerine ayrılan hesapların yargılama ve bunlara ilişkin tutanak ve ilamların düzenleme ve sonuçlandırılması işleriyle ve diğer işlerin yapılmasını sağlamakla görevlidir. Üyeler denetçi raporlarını inceler ve düşüncelerini yazılı olarak belirtir. Ayrıca bu kanunda gösterilen diğer işleri yapar.

1996 yılında Sayıştay Kanuna yapılan ek madde ile; “Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşlarının kaynakları ne ölçüde verimli etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir. Bu inceleme sonuçları Sayıştay Birinci Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulur” denilerek Sayıştay’ın denetimine tabi kuruluşlarda performans denetimi yapabileceği öngörülmüştür.¹⁷⁶ Denetim anlamında Sayıştay’ın diğer bir denetim görevi (verimlilik ve etkinlik) performans denetimidir.

Sayıştay’a bu görev 1996 yılında verilmiştir. 832 sayılı Kanuna eklenen ek 10’uncu madde uyarınca performans denetimi yapabilmektedir.

Yetki 1996 yılında verilmesine rağmen üç yıl sonra 1999 yılı Mart ayında Performans Denetim Grubu kurulmuştur.

¹⁷⁵ Sayıştay, *Sayıştay Tanıtım Kitapçığı*, Sayıştay Yayınları, Ankara, 2001, s.4.

¹⁷⁶ Kesmez, Necdet ve Gören, İhsan, *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim Kurumları*, Tesev Yayınları, Ankara, 2005, s.120.

1999 –2002 yılları arasında üç adet performans denetimi çalışması yapılmış ve bunlar 2002 yılında tamamlanarak Mayıs 2002 de T.B.M.M. ye sunulmuştur. Bunlar;

- 1- Bayındırlık ve İskan Bakanlığının Marmara ve Düzce Depremi Sonrası Faaliyetleri
- 2- İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor?
- 3- Gemilerin Denizleri ve Limanları Kirletmesini Önleme ve Kirlilikle Mücadele'dir.

Diğer taraftan 2002 yılı içerisinde yine 3 adet performans denetimi çalışmasına başlanılmıştır. Bu çerçevede Sayıştay 1996 yılından bu yana 8 yıl içerisinde performans denetimi olarak adlandırılan sadece 3 adet çalışma bitirilmiştir. Buna karşın sadece 2001 yılında Avusturalya Sayıştayı 46 adet, İngiltere Sayıştayı 53 adet, Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı da 786 adet Performans Denetimi Raporu düzenlemiştir.

Yine Anayasanın 160 ıncı maddesinde Sayıştay genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını denetlemekle görevlendirilmesine karşılık bugüne kadar uyguladığı denetim modelinin bir sonucu olarak sadece gider denetimi yapmaktadır.

Türkiye'nin Avrupa Birliğine üyelik sürecinde önemli bir belge ve taahhütleri içeren bir mevzuat olan Ulusal Programda öngörülen tedbirler arasında; "Sayıştay'ın parlamento adına denetim yapan bir dış denetim kurumu olarak vize ve tescil gibi dönem başı denetim faaliyetlerini de terk etmek suretiyle münhasıran harcama sonrası denetim faaliyetlerini performans ve sistem denetimi yörüngesine oturtması gerekmektedir. TBMM İktisadi Devletin Teşekkülleri İçin Yönetim ve Denetim Kurumunun Kurulması Hakkında Kanun Tasarısında, Sayıştay raporlarının görüşülüp değerlendirileceği daimi bir komisyonun oluşturulmasını sağlayacak şekilde değişiklik yapılması" bulunmaktadır.

b. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu

b.a. Kuruluş

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun geçmişi 1938 yılına kadar uzanmaktadır. 17.6.1938 tarih ve 3460 sayılı "Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilâtıyla İdare ve Murakabeleri Hakkında Kanun"la, iktisadi devlet teşekkülleri için yönetim ve denetim organları oluşturulmuştur. Anılan yasayla oluşturulan organlar şöyledir: "Umumi Heyet", "Umumi Murakabe Heyeti" ve "İdare Meclisidir". Üst organ niteliğindeki Umumi

Heyet, Başbakanın veya bakanlardan birinin başkanlığı altında ilgili meclis 'encümenleri'nin başkan ve başkan vekillerinden oluşmuştur. Ancak daha sonra 24.6.1983 yılında 72 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle yapılan bir değişiklikle bu organ, 'Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu' adıyla Başbakanlığa bağlı olarak yeniden düzenlenmiştir.¹⁷⁷

b.b. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun Yapısı

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Başkan, Üyeler Kurulu, Denetim ve İnceleme Grupları ile Genel Sekreterlik ve ona bağlı İdari Şubelerle, Hukuk Danışmanlığı'dan oluşur. Denetleme Kurulu, meslek mensupları, kurul başkanı, kurul üyeleriyle, baş denetçi, denetçi ve denetçi yardımcılarında oluşmaktadır.

Üyeler Kurulu, kurul başkanı ve 18 üyeden oluşmaktadır. Bu kurul Yüksek Denetleme Kurulu'nun en yüksek karar organıdır. Kurul başkanı Başbakan ya da ilgili devlet bakanının önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca atanır. Denetleme kurulu üyelerinin yarısı, Başbakan ya da ilgili devlet bakanının önerisi üzerine, öteki yarısı Üyeler Kurulu'nca baş denetçilerden gösterilecek adaylar arasından Bakanlar Kurulu'nca atanarak görevlendirilir.

Kurul Başkanı, Denetleme Kurulu'nu yönetir ve temsil eder. Kurul Başkanının görevleri şunlardır:

- Üyeler kuruluna başkanlık etmek,
- Üyeler kurulunda alınan kararları uygulamak,
- Üyeler ve denetçiler arasında iş bölümünü yapmak ve denetim gruplarını belirlemek,
- Grupların çalışma programlarını onaylamak,
- Bütçe, kesin hesap ve kadrolarını hazırlamak,
- Kurul raporlarını Başbakanlığa sunmaktır. (md. 6)

Üyeler Kurulunun görevleri ise şunlardır:

- Denetim usulünü saptamak,
- Gruplarca hazırlanan denetim raporlarını incelemek ve son şeklini vermek,
- Yönetmelik ve denetleme kılavuzu tasarılarını kabul etmek,

¹⁷⁷ 20.10.1983 tarih ve 18197 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete

- Bütçe kadro ve kesin hesap sonuçlarını inceleyerek karara bağlamak,
- Başkan ve üyelerinin önerilerini görüşüp karara bağlamak (md. 8).

Denetim ve inceleme grupları, bir üyenin başkanlığında yeteri kadar baş denetçi, denetçi ve denetçi yardımcısından oluşur. Baş denetçiler ve denetçiler, üyeler kurulunun önerisi üzerine Başbakan ya da ilgili devlet bakanı tarafından, denetçi yardımcılıysa Kurul Başkanı'nca atanır.¹⁷⁸

b.c. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nun Görevleri Ve İşleyiş Biçimi

Tüzel kişiliğe sahip yüksek bir denetleme organı olan Kurul, kamu iktisadi teşebbüslerinin, özel yasalarında bu Kurul'un denetimine bağlı olduğu belirtilen kurum ve kuruluşların ve sosyal güvenlik kuruluşlarının denetimini yapmakla görevli ve yetkilidir.

Yüksek Denetleme Kurulu, 72 sayılı KHK kapsamına giren kurum ve kuruluşları ekonomik, malî, idarî, hukukî ve teknik yönden sürekli olarak gözetim ve denetim altında bulundurduğu gibi, Başbakan'ın görevlendirmesi üzerine incelemelerde bulunur.

Denetim ve inceleme görevlisi sıfat ve yetkisini taşıyan kurul başkanı ve üyeleriyle baş denetçiler, denetçiler ve denetçi yardımcılarının denetleme konuları şunlardır:

- Denetlenen kuruluşların yasa ya da statülerinde belirlenen amaç ve esaslara, uzun dönemli kalkınma planıyla programlara uyulup uyulmadığı,
- İşletme Bütçelerinin gereklere, işlemlerin bütçelere, maliyet, bilânço ve sonuç hesaplarının dönem çalışmalarına uygunluğu,
- Çağdaş işletmecilik esaslarına uyulup uyulmadığı,
- İşlemlerin hukuka uygunluğu,
- Verimlilik ve kârlılık ilkelerine uyulup uyulmadığı,
- İşletmenin zarara uğratılıp uğratılmadığı gibi konulardır (md. 22).

Denetleme Kurulu, çalışmaları sonucunda yıllık denetim raporu, ivedi durum raporu, genel rapor ve özel inceleme raporu hazırlar.

Yıllık denetim raporu, denetlenen kuruluşların işlem, bilânço ve sonuç hesaplarının aklanması ya da aklanmamasına ilişkin görüşleri içeren gerekçeli ve karşılaştırmalı

¹⁷⁸ YDK, *Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu*, Bizim Büro Basımevi, Ankara, 2001, s. 55-56.

olarak hazırlanan rapordur. En geç ertesi yılın Ekim ayı sonuna kadar Başbakanlığa sunulur (md. 25).

İvedi durum raporu, Denetleme Kurulunca, denetlemeler sırasında karşılaşılan ve ivedi olarak incelenmesi, denetlenmesi ve soruşturulması gereken konularla, alınması gereken önlemleri içeren rapordur (md. 26).

Genel rapor, denetlenen kuruluşların yıllık çalışmalarının sonuçlarını, sektör temeli üzerinde topluca belirten rapordur. Genel raporda başlıca aşağıdaki konular yer alır:

- Türkiye ekonomisi içindeki yeri,
- İstihdam durumu,
- Malî durum,
- İştirakler,
- İşletme çalışmaları,
- Yatırımlar,
- Denetlenen kuruluşların genel ve ortak sorunları ve öneriler (md. 27).

Özel İnceleme raporuysa, Başbakan'ın görevlendirmesi ya da üyeler kurulunun istemi üzerine denetim ve inceleme gruplarınca yapılan inceleme sonuçlarını gösteren rapordur.¹⁷⁹ Denetleme Kurulu'nca Başbakanlığa sunulan raporların kuruluşlara dağıtımını yaptıktan sonra, denetimden geçen kuruluşların yıllık denetim raporları üzerine hazırlayacakları yanıtlar, ilgili bakanlıklarca incelenip görüşleri alınarak Başbakanlığa sunulur. Denetleme Kurulu raporlarında, incelenmesi, denetlenmesi ya da soruşturulması istenen durumlar Başbakanlıkça yetkili mercilere iletilir.¹⁸⁰

D. DEVLET DENETLEME KURULU:

1982 Anayasası'nın kabulünden önce, Yasama yetkisine sahip olan Milli Güvenlik Konseyi tarafından 1 Nisan 1981 tarihinde çıkarılan 2443 sayılı Yasayla kurulmuştur. Daha sonra hazırlanan anayasada da yer verilerek Devlet Denetleme Kurulu'na 1982 Anayasası'yla (md. 108) anayasal bir statü kazandırılmıştır.

Devlet Denetleme Kurulu, 1982 Anayasası'yla bir önceki döneme göre daha güçlü bir konuma kavuşturulan Cumhurbaşkanının, artan yetkilerini kullanma ve uygulama

¹⁷⁹ YDK, *Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu*, s. 24-25.

¹⁸⁰ Sencer, Muzaffer, *Türkiye'nin Yönetim Yapısı*, Alan Yayıncılık, İstanbul, 1992, s. 242.

araçlarından biridir.¹⁸¹ Kurul, kuruluş yasasının yanında, Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliğince çıkarılan bir de yönetmeliğe sahiptir.

1980'den önceki yıllarda, vatandaşın günlük yaşamını etkiler hale gelmiş olan siyasi istikrarsızlık, kamu kuruluşlarında aşırı boyutlara ulaşan partizanlık, niteliksiz kişilerin sırf militan, partizan ya da sempatizan olmaları nedeni ile kitleler halinde göreve alınmaları, bu arada kilit görevlere ve denetim elemanlığına bu tür kişilerin getirilmesi, partizan denetim elemanlarınca hazırlanan raporlarla kamuoyunun duyarlı olduğu bazı olayların örtbas edilmek istenmesi gibi hususlar Türk kamu yönetiminde denetim konusunun güncel bir sorun haline gelmesine neden olmuştur.

Türkiye'nin geçirdiği deneyimler, bir taraftan merkezi otoritenin güçlendirilmesini zorunlu kılarken, öte yandan da, Devletin ve yürütmenin başı olan Cumhurbaşkanına yürütmenin işleyişi ile ilgili olarak gerekli gördüğü konularda bilgi verecek, siyasi çekişmelerin dışında tarafsız, deneyimli ve doğrudan kendisine karşı sorumlu bir denetim kuruluşu meydana getirme düşüncesini ortaya çıkarmıştır.

Türk halkının toplumsal gereksinimlerinin giderek artması ve çeşitlenmesi, devletçe kamu hizmetlerinin düzenlenmesi ve yerine getirilmesinde uzmanlığa, yeni ve çeşitli bilgilere gerek duyulmasına neden olmuştur. Kamu hizmetleri ve düzenlenişindeki yeni gelişmeler merkezin fonksiyonunu artırdıkça, merkezin örgütü de gelişmeler göstermiş ve merkezde kamu hizmetlerine ilişkin kararları hazırlamakla yükümlü uzman daireler, danışma kurulları oluşturulmuş ve bunlarla birlikte merkezin yapısında değişiklikler gözlenmiştir.¹⁸²

Bu çerçevede DDK'nın durumuna bakıldığında, Kurulun yürütme işlevi ile ilintili olmakla beraber bir idarî makamı işgal etmediği, yani yönetim örgütü içinde yer almadığı, bu nedenle herhangi bir makamın hiyerarşisine tabi bulunmadığı, sadece Cumhurbaşkanı'nın yetkilerini kullanması sırasında ona yardımcı bir örgüt olduğu görülmektedir.

1982 Anayasası ile yürütme daha güçlendirilmiş ve Cumhurbaşkanı'nın yetkileri genişletilmiştir. 1961 Anayasası'nda Cumhurbaşkanı'nın yetkileri değişik yerlere

¹⁸¹ Soybay, Selçuk "Devlet Denetleme Kurulu'nun Görev Alanı", *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, Yıl: 5, Sayı: 1-3, Aralık-1994, s. 35.

¹⁸² Onar, Sıdık Sami, s. 592.

serpiştirilmişken, 1982 Anayasası'nda tek başlık altında ve sistemli bir liste biçiminde sayılmıştır.¹⁸³

1924, 1961 ve 1982 yıllarında yürürlüğe giren Türk Anayasalarının yaklaşımları çerçevesinde Cumhurbaşkanı'nın ve yürütmenin bir önceki anayasal düzene göre giderek güçlenen konumuna paralel olarak artan yetkilerinin beraberinde, bu yetkileri kullanma ve uygulama araçları da çeşitlendirilmiştir. DDK bunun tipik bir örneğidir. Aslında, Türk idarî denetim sistemindeki boşlukların giderilmesinde, yıllardan beri ombudsman türü bir yapılanmanın denenmesi önerilmekteydi.¹⁸⁴ 1982 Anayasası, Batı'nın ve dünyanın çeşitli ülkelerine esin kaynağı olan ombudsman türü denetim akımının da etkisiyle DDK'yı kurmuştur.

DDK, 1982 Anayasası ile önceki Türk anayasalarında benzeri olmamasına karşın bir yenilik olarak Cumhurbaşkanına bağlı kurulmuş; amaçları, işlevleri ve kuruluş esasları bu anayasa ile düzenlenmiş en yüksek idarî denetim birimidir. Cumhurbaşkanı, bu yeni kurum aracılığı ile devlet organlarının düzenli ve uyumlu çalışmasının gözetilmesine ilişkin denetim yetkisini kullanma olanağına kavuşmuştur.¹⁸⁵

DDK'nın kuruluş bakımından doğrudan bağlı bulunduğu Cumhurbaşkanı, Anayasanın 104. maddesinde de belirtildiği gibi, devletin birliğini temsil eden, Anayasanın uygulanmasını, devlet organlarının düzenli ve uyumlu çalışmasını gözetken kişidir. Dolayısıyla DDK, Cumhurbaşkanı'nın bu yetkisini kullanmada kendisine yardımcı bir devlet örgütü olarak kurulmuştur.¹⁸⁶ Bunun doğal sonucu olarak Cumhurbaşkanı, idarî yönden doğrudan kendisine bağlı olan, gerek üyelerini atama ya da başkanlık etme yoluyla ilintisi bulunan birçok kurul ve örgütle yakın ilişki içinde ve bunlara hâkim durumdadır. Bu yönüyle, Anayasanın 104. maddesinde yer alan gözetim yetkisini kullanmaktadır.

1982 Anayasasının tamamı ve Cumhurbaşkanı'na ilişkin maddeler özellikle göz önünde tutulduğunda, Devletin başı durumundaki Cumhurbaşkanı'nın siyasi görev ve yetkilerinin yanı sıra "idarî" görev ve yetkilerle de donatılmış olduğu ortaya çıkmaktadır. Bunun doğal bir sonucu olarak gerek idarî yönden doğrudan kendisine

¹⁸³ Soysal, Mümtaz, *100 Soruda Anayasanın Anlamı*, 7.Baskı, Ankara, 1987, s. 319.

¹⁸⁴ Eroğul, Cem, *Cumhurbaşkanı'nın Denetim İşlevi, Türkiye'de Demokrasinin Denetim Kurumları*, AÜHF Yayını, No: 33, Ankara, 1975, s. 40.

¹⁸⁵ Atay, Cevdet, s. 49.

¹⁸⁶ Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, B 155, 22.09.1982, s. 706.

bağlı olan, gerekse başkanlık etme ya da üyelerini atama yoluyla birçok kurul ve örgütle yakın bir ilişki içinde ve bunlara hâkim durumdadır. Bu durum, başkan ve üyeleri Cumhurbaşkanı tarafından atanan DDK için de geçerlidir.

Kurul, dokuz üyeden oluşmaktadır.¹⁸⁷ Üyelerin atanma biçimi açısından ilgili yasa başlangıçta 20 yıl kamu görevi yapmış olma ön koşulunu getirmekteydi.¹⁸⁸ 1990 yılında yasada yapılan değişiklikle bu süre 12 yıla indirilmiştir.¹⁸⁹ Sürenin değiştirilmesinin nedenine, ilgili mevzuatta zaman içerisinde bazı değişikliklerin yapılması ve benzer nitelikli görevler için daha kısa süre devlet hizmetinde çalışmanın esas alınması gerekçe gösterilmiştir.

Üyelerin atanmalarına ilişkin bir başka önkoşul ise Devlet hizmetinde başarıyla çalışmış ve temayüz etmiş olmak biçimindeki hükümdür. Bunun nesnel bir ölçütü bulunmamasıyla birlikte, atanması düşünülenlerin sicil dosyaları üzerinde inceleme yapılması ya da geniş çaplı bir araştırmaya gidilmesi biçiminde bir uygulama yoktur. Özellikle kamuda belirli unvanları edinmiş kişilerin kendi uzmanlık alanlarında temayüz ettikleri de varsayılmaktadır. Kurulun işlevi ile atama politikası arasında bağlantı kurulabilmesi açısından en uygun tercihin denetim elemanlığı yapmış kişiler veya akademisyenler olması gerektiği söylenebilir.

Üyeliğe atanabilmenin diğer bir koşulu da yükseköğrenim yapmış olmaktır. Ortaöğretim üzerine kaç yıllık bir öğrenimin bu koşulun yerine getirilmesinde yeterli sayılabileceği konusu yasada açıkça gösterilmemiştir. Örneğin, iki yıllık ön lisans eğitimi almış olan birisinin atanmasına engel bir durum olup olmayacağı konusunda, yasanın gerekçesinde de bir açıklık yoktur. Ancak Kurul üyeliğine şimdiye kadar atananların tamamı en az lisans düzeyinde (4 yıl) yükseköğrenim görmüş kişilerden oluştuğu görülmektedir.

Kurul üyelerinin hizmet süresi açısından azami sürenin altı yıl olabileceği anlaşılmaktadır. Kurul üyeliğinin, süreyle sınırlı olduğunu gösteren başka bir hüküm ise aynı yasanın 8. maddesinin ikinci fıkrasıdır. Bu fıkra “Kurul üyelerinin kamu görevlisi olmaları durumunda bunlar, kurumlarından üyelikleri süresince izinli

¹⁸⁷ 2443 sayılı Yasanın 3.maddesi.

¹⁸⁸ Milli Güvenlik Akademisi, *Milli Güvenlik Konseyi Tutanakları*, 01.04.1981, B: 47, O: 1, s. 119-120.

¹⁸⁹ 406 sayılı KHK'nin 1. maddesi.

sayılırlar. Bu personelin aylık ek gösterge, tazminat, ödenek ve diğer malî ve sosyal hak ve yardımları kurumlarınca ödenmeye devam olunur.” denilmektedir.

Her kurumda olduğu gibi, başkanlık görevi DDK’da da en önemli makamdır. Türkiye’deki yüksek mahkemelerin başkanlıklarında kalış süresi dört yıldır. Bu süreyi dolduranlar yeniden başkan olarak seçilebilmektedirler. Yasa koyucu DDK için her iki yılda bir Kurul üyelerinin üçte birinin yenileneceğini kabul ederek, başkanlık süresini 2 yıl olarak belirlemiştir. Bu hüküm de üyelerin azami altı yıl için seçileceklerini göstermektedir.

Görev süresi biten başkan ve üyeler yeniden seçilebilmektedir. Cumhurbaşkanlarının görev süresi genel olarak Kurulun başkan ve üyelerin de görev süreleri açısından belirleyici olmaktadır. Yeni Cumhurbaşkanının göreve başlamasına koşut olarak, mevcut üyelerin görevlerine devam edip etmeyeceği tekrar değerlendirilmektedir. Bu aşamada, üyelerin önemli bir bölümü de değişmektedir. Yasaya göre, Kurul başkanlığının ya da üyeliğinin boşalması halinde yeni seçilenler eskilerinin sürelerini tamamlamaktadırlar. Kurul üyelerinin görevlendirilme süresi açısından yasada bazı hükümler bulunmakla birlikte, Cumhurbaşkanı dilediği zaman herhangi bir üyenin ya da tüm üyelerin görevine son verebilmektedir. Bu anlamda üyelerin iş güvencesi yoktur.

Kurul üyelerinin yaş sınırı 70 olarak belirlenmiştir. Bu suretle 65 yaşını doldurarak devletten emekli olmuş, ancak konusunda uzman ve deneyimli kişilerden 70 yaşına kadar devlet hizmetinde yararlanabilme olanağı getirilmiştir.¹⁹⁰

DDK’nın görev alanına giren kuruluşları en açık biçimiyle 1982 Anayasası’nın 108. maddesinde görmekteyiz. Buna göre, Kurulun denetim alanına tüm kamu kurum ve kuruluşları girmektedir. En kısa tanımıyla, kamu kurum ve kuruluşları belirli bir veya birkaç kamu hizmetini ya da faaliyetini yürütmekle görevli tüzelkişiliğe sahip idarî örgüt birimleridir.¹⁹¹ Bazı idare hukuku kitaplarında bu kavramın idarî, ekonomik ve sosyal kamu kurumları biçiminde çeşitli bölümlere ayrıldığı da görülmektedir.¹⁹²

DDK’nın görev alanına giren ikinci kesim, sermayesinin yarısından fazlası bir kamu kurum ve kuruluşu tarafından karşılanan her türlü kuruluşlardır. Genel olarak bu

¹⁹⁰ Milli Güvenlik Akademisi, *Milli Güvenlik Konseyi Tutanakları*, Ankara, 2003, s. 125.

¹⁹¹ Duran, Lütfi, *İdare Hukuku*, Alfa Yayınları, İstanbul, 1982, s. 28.

¹⁹² Günday, Metin, *İdare Hukuku Dersleri*, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1996.s. 506.

kuruluşlar içerisinde iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları, müesseseler, bağlı ortaklıklar, iştirakler ve işletmeler girer.¹⁹³ Ancak bu kuruluşları derinlemesine incelediğimizde, bazılarının sermayesinin yarısından fazlası bir kamu kurum veya kuruluşu tarafından karşılanan kuruluşlar kapsamına girmediğini görüyoruz. Örneğin; iştirakler açısından geçerli ölçüt, sermayesinin % 15'inden % 50'sine kadarının kamu kurum veya kuruluşu tarafından karşılanması zorunluluğudur. Dolayısıyla Anayasa maddesinde geçen tanıma göre, Kurulun iştirakler üzerinde denetimde bulunmaması gerekir.¹⁹⁴

DDK'nın görev alanına giren kuruluşlardan üçüncüsü kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşlarıdır. Söz konusu kuruluşlar 1982 Ana-yasası'nın 135. maddesinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının kapsamına baktığımızda, DDK'nın ekonomi üzerinde etkin olabilecek bir yapıya sahip olduğu söylenebilir. Söz konusu kuruluşların denetim kapsamına alınmasıyla Kurul; bütün ticaret odalarını, sanayi odalarını, ticaret borsalarını ve en önemlisi bunların oluşturdukları üst birlikleri denetleyebilmektedir.

DDK'nın görev alanına giren kuruluşlardan dördüncüsü, her düzeyde işçi ve işveren meslek kuruluşları'dır. 1982 Anayasası ile özellikle yürütmeyi aşırı güçlendirme eğilimleri ve sendikalarla ilgili geçmiş dönemlerde yaşanan olumsuzluklar, bu kuruluşlar üzerinde işçi-işveren ayrımı yapmadan her düzeyde denetim uygulaması sonucunu doğurmuştur. Bu denetimin yapılmasında da Anayasal düzeyde DDK ön plana çıkarılmıştır. Ayrıca bu denetimin yanında Sendikalar Yasası ile Sendikaların Devletçe Denetlenmesine İlişkin Tüzük hükümleri çerçevesinde bu kuruluşlar üzerindeki denetim yoğunlaşmıştır.¹⁹⁵

DDK'nın görev alanına giren kuruluşlar arasında kamuya yararlı dernekler de bulunmaktadır. En kısa tanımıyla dernekler, kazanç paylaşma dışında yasalarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amaç gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek kişinin bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmeleri suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliklerdir. Kolluk kuvvetleri, derneklerin yönetim yerleri, müesseseleri ve tesisleri ile her çeşit eklentilerine mahallîn en büyük mülki amirinin yazılı emriyle her zaman

¹⁹³ Ergun ve Polatoğlu, s. 110.

¹⁹⁴ Gözübüyük, Şeref, *Yönetmelik Yargı*, Sevinç Matbaası, Ankara, 1970, s. 134.

¹⁹⁵ Soybay, s. 120.

girebilmektedirler.¹⁹⁶ Kolluk kuvvetleri, bu yetkiye dayanarak denetleme olanağına sahip oldukları derneklerde ilgili yasanın kendilerine tanıdıkları yetkileri kullanırlar.¹⁹⁷

DDK'nın görev alanına giren kuruluşların sonuncusu vakıflardır. Kurulun denetim alanı incelendiğinde, vakıflar tartışmalı alanlardan birini oluşturmuştur. Anayasanın 108.maddesinde Kurulun görev alanına giren kuruluşlar sayılırken en sonda da vakıflar belirtilmiştir. Kurulun görev alanı ile ilgili olarak diğer bazı konular da dikkat çekmektedir. Bunların başında silahlı kuvvetler ile yargı organlarının Kurulun denetim alanı dışında tutulması gelmektedir. Yargı organları, 1982 Anayasası ile tam bağımsız kılınmıştır. Yargının üstlendiği fonksiyonlar açısından da bu biçimde koruma altına alınması doğaldır. Gereğinde ve koşulları var olduğunda, Cumhurbaşkanı'nı da yargılama hakkına sahip bu organların Cumhurbaşkanı tarafından denetlenmesi zaten mantıksal açıdan da mümkün değildir. Bu durumun diğer bir boyutu da anayasal açıdan zaten yargı organlarının üzerinde herhangi bir otoritenin oluşturulamayacağıdır. Yargı bağımsızlığının gerekliliğine çok sıkı biçimde bağlanıldığı Türkiye'de bunun aksi de düşünülemez. Buna karşın özellikle ombudsman kurumunun oluşturulduğu ülkelerde bu noktada farklı uygulamalar vardır. İngiltere ve Fransa'da ombudsmanın yargı organları üzerinde herhangi bir denetim yetkisi bulunmazken bu kurumun ilk doğduğu ülke olan İsveç'te yargı organları ombudsmanın denetim alanı içerisindedir.¹⁹⁸ Bu açıklamalar karşısında, silahlı kuvvetler ve yargı organları bir tarafa bırakılırsa, DDK'nın görev alanının esasta yönetimin tümünü kapsadığı söylenebilir.

E. BAŞBAKANLIĞA BAĞLI DENETİM BİRİMİ

Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığı

Türk kamu yönetiminde teftiş görevi genelde 'teftiş kurulları' aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Kamu yönetiminde yerine getirilen teftiş hizmetinin başlıca amaçları şunlardır: Yapılan çalışmalarını denetlemek ve değerlendirmek, daha verimli hale getirilmelerini sağlamak için ilgililere önerilerde bulunmak, kurumlardaki personele çalışmalarında ve yetiştirilmelerinde rehberlik yolu ile yardımda bulunmak.

¹⁹⁶ 2908 sayılı Dernekler Kanunu, Alkım Yayınları, Ankara, 1994, M: 48, s.115.

¹⁹⁷ Işıklı, Alpaslan, "Sendikaların Bağımsızlığı İlkesi ve Yeni Düzenlemeler", *Mülkiyeliler Birliği Dergisi*, Özel Sayı, Ankara, 1983, s. 185.

¹⁹⁸ Oytan, Muammer, "Ombudsman Eli İle İdarenin Denetlenmesi Konusunda Kıyaslamalı Bir İnceleme", *Danıştay Dergisi*, Y.5, S. 18-19, Ankara, 1975, s. 204.

Bunların yanında teftiş yoluyla, meydana gelen disipline aykırı ve yasa dışı olayların soruşturma ve incelemeleri de yapılır. Yapılan incelemelerin sonuçları ilgili ve üst kademelere iletilir.¹⁹⁹

Ancak ülkemiz kamu yönetiminde, uygulamada, teftişle görevli olan müfettişler daha çok memurların gördükleri hizmetleri nasıl yerine getirdiklerini ve memurluk statüsüne ne derece uygun hareket ettiklerini, tüzük ve yönetmelikleri, emir ve talimatları ne derece iyi anlamış ve uygulamış buldukları gibi konuları denetlemektedirler.²⁰⁰

Teftiş biriminin Türkiye'nin kamu bürokrasisi içinde yer alması uzun bir tarihi geçmişe sahiptir. Osmanlı İmparatorluğunda II. Mahmut'tan itibaren idarî yapıda var mevcuttur. Cumhuriyet döneminde de teftiş birimlerinin varlığı benimsenmiş, bu birimler sevk ve idarenin vazgeçilmez bir fonksiyonu olarak da 'kariyer' bir yapıya kavuşmuştur.²⁰¹

Günümüzde bakanlıkların teftiş kurullarını düzenleyen temel yasa, "Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında 174 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 13.12.1983 gün ve 174 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Kaldırılması ve Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında 202 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun" adlı yasadır. Bu yasa 9 Ekim 1984 tarih ve 18540 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Bundan sonra bu yasadan numarasından dolayı 3046 sayılı Yasa olarak anılacaktır.

Bu yasa 13 Eylül 1946 tarihli "Bakanlıkların Kuruluş Esasları Hakkındaki" 4951 sayılı Yasanın günümüz ihtiyaçlarını karşılayamaması üzerine çıkarılmıştır. 3046 sayılı Yasa, bakanlıkların merkez, taşra, yurt dışı örgütleriyle, 'bağlı' ve 'ilgili' kuruluşlarını esas ve kurallara bağlayan çerçeve bir yasadır. 3046 sayılı Yasaya göre, bakanlıklar bünyesinde yer alan Teftiş Kurulu Başkanlıklarının temel görevleri şunlardır (md. 23):

- Bakanlık teşkilâtı ile bakanlığa bağlı ve ilgili kuruluşların her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işleri yürütmek,

¹⁹⁹ Taymaz, Haydar, "Teftiş ve Bazı Kavramsal Gelişmeler", *Denetim Dergisi*, Yıl: 1, Sayı: 6, Aralık-1982, s. 4.

²⁰⁰ Çoker, Ziya "Teftiş Hizmetinin Amacı ve Ana Görevleri", *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt: 15, Sayı: 1, Mart-1982, s. 57.

²⁰¹ Karakulak, İ. Zafer, "Bakanlık Bağlı ve İlgili Kuruluşları ve Teftiş Kurulu Başkanlıklarının Oluşumu", *Denetim Dergisi*, Yıl: 5, Sayı: 52, Nisan-1990, s. 5.

- Bakanlığın amaçlarını daha iyi gerçekleştirmek, mevzuata, plan ve programa uygun çalışmasını temin etmek amacıyla gerekli teklifleri hazırlamak ve bakana sunmak,

- Özel kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.

3046 sayılı Yasa bakanlıklar için bir teftiş kurulu başkanlığı oluşturmasına rağmen, bakanlıklara ‘bağlı’ ve ‘ilgili’ statüde tâbi olan kurum ve kuruluşlar için bir denetim organının kurulması yönünde bir zorunluluk öngörmemiştir. Bu durumun bir sonucu olarak, kimi bağlı ve ilgili kuruluştaki henüz bir denetim biriminin olmadığı görülmektedir. Bakanlıklar için tek tip bir yapı ve görev öngörülmesine karşın, Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığı teftiş kurulları içinde özel bir statüye sahiptir. “Başbakanlık Teşkilâtı Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında”ki 3056 sayılı Yasaya (Bu yasa 19 Ekim 1984 tarih ve 18550 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.) göre, Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığı, yalnızca Başbakanlık bünyesinde yer alan birimler ile bağlı ve ilgili kuruluşları teftişe yetkili olmayıp, teftiş yetkisi bütün kamu kurum ve kuruluşları ile kamu iktisadi teşebbüslerini de kapsamaktadır. Başbakanlık bünyesindeki teftiş biriminin geçmişi 1946 yılına kadar gitmektedir. Bu teftiş biriminin ‘Teftiş Kurulu Başkanlığı’ adı altında örgütlenmesi ise ilk kez 1980 yılında olmuştur. Dönemin Başbakanı Bülent Ulusu’nun 3.10.1980 tarih ve 5105-00199 sayılı onayı ile Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığı oluşturulmuştur. Ancak daha sonra 27.2.1982 gün ve 8/4334 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yeniden düzenlenen Başbakanlık teşkilât yapısı içinde Teftiş Kurulu Başkanlığı yer almamıştır.

Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığı 1984 yılında 203 sayılı KHK (18.6.1984 tarih ve 18435 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.) ile tekrar kurulmuştur. Daha sonra 203 sayılı KHK 3056 sayılı Yasa ile yasalaşmış ve bu yasanın 20. maddesi ile Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığı düzenlenmiştir.²⁰²

3056 sayılı Yasaya göre Başbakanlık Teftiş Kurulu’nun görevleri şunlardır (md. 20):

- Bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla, kamu iktisadi teşebbüslerinde teftişin etkin bir şekilde yürütülmesi konusunda genel prensipleri saptamak ve personelin verimli çalışmasını teşvik edici teftiş sistemini geliştirmek,

²⁰² Tarhan, R. Bülent, “Teftiş Kurullarının Tarihçeleri”, *Denetim Dergisi*, Yıl:10, Sayı: 84, Mart-Nisan 1995, s. 85.

- Bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla, kamu iktisadi teşebbüslerinde ve bunların iştirak ve ortaklıklarında, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, teftiş, denetim veya bu amaçla kurulmuş bulunan birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarını haiz olarak her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftişi yapmak veya yaptırmak,

- Vakıflarda, derneklerde, kooperatiflerde, her seviyedeki işçi ve işveren kuruluşlarında teftiş, denetim veya bu amaçla kurulmuş olan birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarını haiz olarak gerektiğinde her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftişi yapmak veya yaptırmak,

- Gerektiğinde imtiyazlı şirketlerle, özel kuruluşları da malî yönden teftiş ve denetlemek,

- Başbakanlık merkez teşkilâtında araştırma, inceleme ve soruşturma ile bağlı ve ilgili kuruluşlarda her türlü inceleme, araştırma, teftiş ve soruşturma yapmak.

Aslında 3056 sayılı Yasanın ilk halinde Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığı'nın denetim alanı bu kadar geniş değildi. 18.5.1987 tarihinde kabul edilen 281 sayılı KHK'nin 12. maddesiyle Teftiş Kurulunun görev alanı yukarıda saydığımız biçimde genişletilmiştir.

F. BAKANLIKLARA ve MÜŞTEŞARLIKLARA BAĞLI DENETİM BİRİMLERİ

a) Teftiş kurulu başkanlıkları: Ülkemizde bürokrasinin denetlenmesinde ve idarî soruşturmaların yürütülmesinde müfettişlik kurumu kullanılmaktadır. Bu amaçla bütün bakanlıklarda teftiş kurulu başkanlığı bulunmaktadır. Teftiş kurulu başkanlığı, bakanın emri ya da onayı üzerine, onun adına, bakanlık teşkilâtı ile, bağlı ve ilgili kuruluşların her türlü faaliyet ve işlemlerini denetlemek, incelemek ve soruşturmakla görevli bulunmaktadır. Müfettişlik kurumu Fransız yönetim sisteminin bir özelliğidir. ABD ve İngiltere'de genelde kamu yönetiminin yapısı ve işlemleri üzerinde inceleme ve soruşturma faaliyetleri, genellikle ihtisas komisyonları aracılığı ile yapılmaktadır.²⁰³ Aslında kamu yönetimimizde teftiş kurulları, bakanlıkların, genel müdürlüklerin denetleme birimi ihtiyacı duymaları sonucu kurulmuşlardır. Nitelikleri gereği olarak, teftiş personeline aranılacak özellikler, müfettişlerin özlük hakları belirli bir statü içerisinde belirtilmesi zorunluluğunu doğurmuştur. Bu kimi zaman bir tüzük ile kimi

²⁰³ Eryılmaz, Bilal, s. 79.

zaman da yönetmelik ile gerçekleştirilmiştir.²⁰⁴ Tüm teftiş kurulları bir başkan ile kuruluşların büyüklüğüne göre sayıları değişen yeteri kadar başmüfettiş, müfettiş ve müfettiş yardımcısından oluşmaktadır. Kurulların yazışma, hesap ve diğer büro işlemleri başkanlığa bağlı olarak faaliyet gösteren bir büro tarafından yürütülmektedir.²⁰⁵ Teftiş kurulları, Türkiye’de denetim konusunda ilk akla gelen geleneksel denetim birimleridir. Nitekim 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun gereği Devlet örgütü içerisinde yer alan icracı bakanlıklarda, bakanlıklara bağlı müsteşarlık veya bununla eş düzeydeki başkanlık, genel müdürlük, ilgili veya bağlı kuruluşlar, kamu iktisadi teşebbüsleri gibi kurum ve kuruluşlarda teftiş kurulları oluşturulmuştur.

Teftiş Kurulu Başkanlıkları, bağlı oldukları örgütün en üst yöneticisine bağlı olarak ve onun adına denetim yapmak üzere kurulmaktadır. Her bakanlığın veya müsteşarlığın teşkilâtı ve görevleriyle ilgili olarak düzenlenen yasal mevzuatlarında yer alan teftiş kurulları, bakanın veya müsteşarın emri veya onayı üzerine yine bakan veya müsteşar adına, bakanlık veya müsteşarlık teşkilâtı ile bağlı ve ilgili kuruluşların her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmek, bakanlığın amaçlarını daha iyi gerçekleştirmek, mevzuata, plan ve programa uygun çalışmasını sağlamak amacıyla gerekli önerileri hazırlamak ve bakana sunmak ve özel yasalarında verilen diğer görevleri yapmak ile görevlendirilmiştir.²⁰⁶

Bazı bakanlıklarda yapılanması farklı olan teftiş kurullarına da rastlanılmaktadır. Bunlar, İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu, Adalet Bakanlığı Teftiş Kurulu, Dışişleri Bakanlığı Teftiş Kurulu’dur. Bu teftiş kurullarında müfettişliğe atanmada ilgili mesleklerinde belli bir süre ki bu süre Mülkiye Müfettişliğinde 6 yıl, Adalet Bakanlığı Müfettişliğinde 5 yıl hizmeti olanlar arasından, Dışişleri Bakanlığında meslekten yetişmiş ve büyükelçilik yapmış olanların arasından müfettişliklere atama yapılabilmektedir.²⁰⁷

b) Bakanlık ve müsteşarlık kontrolörleri: Müsteşarlığa veya genel müdürlüklere bağlı olarak çalışan kontrolörler, bağlı oldukları müsteşarlığın veya genel müdürlüğün faaliyet alanı içerisinde kalan konularla sınırlı olmak üzere ilgili kurum ve

²⁰⁴ İsbir, s. 67.

²⁰⁵ Saran, Ulvi, “Türk Kamu Yönetiminde Denetim Sistemi”, *Türk İdare Dergisi*, S. 407, Aralık 1995, s. 57.

²⁰⁶ 3046 Sayılı Yasanın 23. Maddesi.

²⁰⁷ DDK, *Türkiye’de Denetim Organlarının Yapısı ve İşleyişi İle İlgili İnceleme ve Araştırma Raporu*, Ankara, 1994, s. 123.

kuruluşlarda müsteşar veya genel müdür adına denetimde bulunurlar. Örgüt yapısı içerisinde bulunan kontrolörlerden bazıları klâsik denetim birimi olan teftiş kurullarına benzer biçimde yapılandırılmışlardır. Bazı kurumlarda ise doğrudan üst yöneticiye bağlı olarak kurul niteliği olmaksızın çalışmalarda bulunanlar da vardır. Kurul şeklinde teşkilât şemasında yer alan kontrolörlüklerden bazıları, Hazine Kontrolörleri Kurulu, Dış Ticaret Kontrolörleri Kurulu, İçişleri Bakanlığı Mahallî İdareler Kontrolörleri Kurulu sayılabilir.

c) Uzmanlık Denetimi Yapan Birimler

Türk kamu yönetiminde kamu adına düzenleme ve kontrol etme zorunluluğu bulunan alandaki faaliyetlerle ilgili olarak farklı isimlerde uzmanlık denetimi yapan denetim birimleri kurulmuştur. Belirli bir faaliyetin denetiminde uzmanlaşan bu tür denetim birimleri, teftiş kurullarına benzer bir biçimde örgütlenmişlerdir.²⁰⁸ Uzmanlık denetimi yapan kurullardan bazıları şunlardır:

ca. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu

Hesap Uzmanları Kurulu, 4709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkındaki Kanunla kurulmuştur. Söz konusu Kanunda, Hesap Uzmanları Kurulunun, gelir kanunlarının emrettiği mükelleflerin hesaplarını incelemek ve Maliye Bakanı tarafından lüzum görülecek etütleri yapmak, Kurulun görev ve yetki alanına giren konularda mevzuat ve uygulama ile ilgili etüt, araştırma ve diğer çalışmaları yapmak ve tekliflerde bulunmak gibi görevleri yürüteceği belirtilmiştir.

cb. Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu

Bankalar Yeminli Murakıplığı, 1933 günlü, 2243 sayılı Mevduatı Koruma Kanunu ile kurulmuştur. Kurul biçiminde örgütlenme ise 1958 yılında 7129 sayılı Bankalar Kanunu ile gerçekleşmiştir. İlk önceleri Maliye Bakanlığına daha sonraları ise Hazine Müsteşarlığına bağlı olan Kurul, 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumuna bağlanmıştır.²⁰⁹

cc. Hazine Müsteşarlığı Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi

1994 yılında çıkarılan 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı Teşkilâtı ve Görevleri Hakkında Kanun hükümleri gereğince kurulan denetleme birimi, iki müsteşarlığın daha sonra ayrılmasıyla Hazine Müsteşarlığı

²⁰⁸ Sanal, *Türkiye’de Yönetmelik Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu*, s. 124.

²⁰⁹ Sanal, *Türkiye’de Yönetmelik Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu*, s. 125.

bünyesinde kalmıştır. Daire, Sigorta Murakabe Yasası ile 4059 sayılı Yasa ve sigortacılıkla ilgili diğer mevzuatla verilen görev ve yetkilerin gereği denetleme, inceleme ve soruşturma yapmak ve sonuçlandırmak ile görevlendirilmiştir.²¹⁰

d. Denetmenler ve Denetçiler

178 sayılı KHK'nın 43 üncü maddesinin (a) fıkrasında, "...Bütçe ve Malî Kontrol, Muhasebat, Gelirler, Milli Emlak, Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlükleriyle Bakanlıkça uygun görülecek birimlerde kontrolör çalıştırılabilir. Kontrolörler, bağlı buldukları genel müdürlük teşkilâtının her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak; teftiş, inceleme, ve soruşturma işleriyle kanunlar ve diğer mevzuatla verilen görevleri yaparlar." denilmektedir. 178 sayılı KHK'nın 43 üncü maddesinin (c) fıkrasına göre Gelirler Genel Müdürlüğünce, vergi incelemeleri ve taşra birimlerinde denetim yapmak üzere defterdarlıklar ve vergi dairesi başkanlıkları emrinde vergi denetmenleri çalıştırılması öngörülmüştür. Ayrıca aynı maddeye göre Muhasebat Genel Müdürlüğünde Muhasebe Denetmenleri, Milli Emlak Genel Müdürlüğünde Milli Emlak Denetmenleri çalıştırılabileceği öngörülmüştür.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 135 inci maddesinde, "Vergi incelemesi, Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Muavinleri, Vergi Denetmenleri, Vergi Denetmen Yardımcıları... tarafından yapılır. Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri, Stajyer Gelirler Kontrolörleri... her türlü hal ve taktirde vergi inceleme yetkisini haizdir." denilmektedir.

G. FARKLI YAPILANMALARDAKİ DENETİM BİRİMLERİ

1982 Anayasasında kamu yönetiminde bazı özerk ve tarafsız kuruluşların kurulması öngörülmüştür. Bunlardan bilimsel özerkliği olanlara, yüksek öğretim kurumlarından üniversiteler, tarafsız kuruluş olarak da Radyo ve Televizyon Üst Kurulu örnek olarak gösterilebilir. Ancak Anayasada bulunmamasına rağmen kuruluş kanunları gereği özerklik veya yarı özerklik kazanmış kurumlarda bulunmaktadır. TODAİE, TÜBİTAK, MPM, TSE bunlardan bazılarıdır. Bu kurumlarda denetim, atanmış veya seçilmiş kamu görevlilerinden oluşan "denetim kurulu", "inceleme heyeti" gibi isimler altında oluşturulan kurullar tarafından yapılmaktadır.

TODAİE'nin hesaplarını, ikisi Maliye Bakanlığından, birisi Ankara Üniversitesinden, diğeri de Sayıştay'dan görevlendirilen dört üyeden oluşan heyet incelemektedir. Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Murakıplar Kurulu,

²¹⁰ Sanal, *Türkiye'de Yönetimsel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu*, s. 127.

TÜBİTAK'ın gelir ve giderleri ile ilgili işlemleri incelemektedir. Diğer özerk kuruluşlarda da bu tipte denetim birimleri kurulmuştur: Türkiye Futbol Federasyonu Denetleme Kurulu, Milli Prodüktivite Merkezi Denetleme Kurulu, Türk Standartları Enstitüsü Denetleme Kurulu, Yükseköğretim Denetleme Kurulu, Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Denetleme Kurulu.²¹¹

H. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI

Sermaye piyasasında güven, açıklık ve karlılığın sağlanması ve böylece tasarruf sahiplerinin hukukunun korunması açısından halkın doğru bir biçimde bilgilendirilmesi bağımsız denetim kuruluşlarının doğmasına neden olmuştur.

Türkiye'deki bağımsız denetim kuruluşları 28.07.1981 günlü, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun yürürlüğe girmesiyle ortaya çıkmıştır. Söz konusu yasa da yer alan hükümler gereğince; bu kanun kapsamında bulunan kuruluşların çıkarılan yönetmelik ve tebliğ esaslarına göre malî yönden denetimi, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) denetçileri veya SPK tarafından görevlendirilen bağımsız denetim kuruluşlarının denetçileri tarafından yapılarak raporlanmaktadır. Denetim raporları ise denetlenen kuruluşların genel kurullarına sunulmakta ve malî tabloları yayınlanmaktadır.²¹² Türkiye'de bağımsız denetim kuruluşlarından yararlanılması yönünde atılın önemli bir adım da, 1989 yılında çıkarılan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu ile atılmıştır. Söz konusu yasa ile gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin denetim yetkisi serbest muhasebeci malî müşavirlere ve yeminli malî müşavirlere verilmiştir. Yeminli malî müşavirler ayrıca işletmelerin malî tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri doğrultusunda düzenlendiğini onama yetkisine de sahiptirler.

I. YEREL YÖNETİMLER ÜZERİNDEKİ DENETİM BİRİMLERİ

Türkiye'deki yerel yönetim birimleri, il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir. Türkiye'de halen 81 il özel yönetimi, 3215 belediye ve 35131 köy vardır. Belediyelerin kendi içindeki sayısal dağılımı; 16 büyükşehir, 58 büyükşehir ilçe, 31 büyükşehir alt kademe, 65 il, 792 ilçe ve 2253 kasaba belediyeleri biçimindedir.

²¹¹ Sanal, *Türkiye'de Yönetimsel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu*, s. 135.

²¹² Sanal, *Türkiye'de Yönetimsel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu*, s. 136.

Yerel yönetimler, kamu yönetimi sisteminin bir parçası ve mahallî sınırlar içinde yaşayan halkın yararlanabileceği bölgesel nitelikteki hizmetleri yerine getirmekle görevli olan kuruluşlardır. Kuruluşların temel özellikleri, merkezi idarenin bir alt birimi olmaları ve mahallî halkın ortak ihtiyaçlarını karşılayacak hizmetleri ve işlevleri yerine getirmeleridir.²¹³ Yerel yönetimlerin merkezi idarenin alt birimi olmaları, doğal olarak merkezi idare denetimine tabi olmaları sonucunu doğurmaktadır. Merkezi yönetimin yerel yönetimler üzerinde uyguladığı denetim, sadece idarî makamlar ve idarî yargı yerlerince kullanılabilir. Yetki yasaya dayanır ve yasalarla sınırlandırılmıştır. Denetim yetkisi, merkezdeki bir makam ya da organa, merkeze bağlı bir memura veya kurula tanınabilir. Merkezi yönetim ile yerel yönetim arasındaki ilişki, ast-üst ilişkisinden farklıdır. Denetim yetkisinin yalnız kendilerine verilmiş olduğu görevliler, makamlar ya da kurullarca kullanılması zorunludur. Bu yetkinin devredilmesi mümkün değildir.²¹⁴

Türkiye’de yerel yönetimler, özerk yerinden yönetim birimleri olarak kurulmuşlardır. Anayasa ve özel kanunlarıyla, merkezin taşra örgütünün yanında, seçilmiş organları, mal varlıkları ve bütçeleri vardır. Bununla beraber, merkezden tamam olarak bağımsız da değildirler. Türkiye’de yerel yönetimler üzerindeki denetim özelliği, vesayet niteliği taşımasıdır. Vesayetin amacı, yerel yönetimleri gözetim altında tutma ve merkezle ilişkilerinde merkezi yönetimin egemenliğini korumaktır.²¹⁵ Yerel yönetimler, parlamento, yargı organları, merkezi yönetim ve kamuoyu tarafından denetlenmektedir.

Günümüzde, yerel yönetimler üzerindeki denetim, merkez-yerel yönetim ilişkilerinin çelişkilerini ve koordinasyonsuzluğu önleyerek, devletin birliği ve kamu hizmetlerinin devamlılığını sağlamak amaçlarıyla yapılmaktadır. Ayrıca seçilmiş yerel organları merkezden kontrol etme düşüncesi de varlığını korumaktadır. Yerel yönetimleri güçlü olan ülkelerde bu denetim en aza indirilirken, diğer ülkelerde yerel yöneticiler çok sıkı bir biçimde denetlenmektedir. Hukuka uygunluk ve koordinasyon için yapılan denetimler dışındaki uygulamalar, yerel yönetimlerin demokratikleştirilmesinin önündeki en önemli engeller olarak görülmektedir.²¹⁶ Eğer

²¹³ Ersöz, H.Yunus, “Yerel Yönetimlerde Fonksiyonel Değişim”, *Sayıştay Dergisi*, S. 38, Eylül 2000, s. 128.

²¹⁴ Keleş, Ruşen, “Yerinden Yönetimlerin Özerkliği ve Bir Örnek Olay”, *AÜSBF Dergisi*, C.2, Ankara, 1982, s. 421.

²¹⁵ Aktan, Tahir, “Mahallî İdarelerde Vesayet Denetimi”, *Amme İdaresi Dergisi*, C.9, S. 3, Eylül 1976, s. 5.

²¹⁶ Görmez, Kemal, “Türkiye’de Belediyeler ve Yerel Demokrasi”, *G.Ü.İİBF Dergisi*, C.6, S. 2, Ankara, 1990, s. 484.

yerel yönetimler üzerindeki denetim, merkezi yönetim ile yerel yönetim arasında ilişki kurularak çelişkilerin önlenmesi ve devletin birliğinin sağlanmasında ve kamu hizmetlerinin görülmesinde devamlılık sağlanması amacıyla yönelik olursa, demokratik yerel yönetim ilkesi ile ters düşülmeyebilir.²¹⁷ Ülkemizde, yerel nitelikli bir çok hizmetin görülmesini sağlayan ve demokratik yaşamın bir parçası olan yerel yönetimler; il özel idaresi, belediye ve köyden oluşmaktadır. Bu birimler üzerinde merkezi yönetimin denetimi aynı ağırlıkta değildir. Köy idareleri üzerindeki denetim diğer birimlere göre daha azdır. Buna karşılık belediyeler üzerinde en yaygın ve kapsamlı denetim uygulanır. İl özel idareleri üzerindeki denetim de güçlüdür.²¹⁸

Yerel yönetimlerde malî işlemlerin hukuka uygun yürütülmesini sağlamak ve özellikle hukuka uygun yürütülüp yürütülmediğini tespit etmek amacıyla genel olarak üçlü denetim yürütülmekte ve dolayısıyla sorumlu üç kurum bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, iç denetim ve belediye örgütü, ikincisi yargısal malî denetim ve Sayıştay'dır. Üçüncüsü ise merkezi yönetim adına belediyelerde malî işlemlerin denetimini yürüten İçişleri Bakanlığı mülkiye müfettişleri ve mahallî idareler kontrolörlerinin denetimidir. Bunlar arasında daha çok hesaplar üzerinde yaptığı denetim ile farklılaşan Sayıştay, hesap mahkemesi olarak işlev görerek, özellikle bu alanda hatası olan yerel yönetimler personeline kişi borçlandırması yaparak önemli bir denetim kurumu olma özelliğini sürdürmektedir. Sayıştay'ın yerel yönetimler üzerindeki denetimi, ilgili birimin gelir, gider ve malları ile sorumlularının hesap ve işlemlerini toplayan sayman hesapları üzerinden yapılan biçimsel bir denetimdir. Sayman hesaplarına giren hesaplar ve işlemlerin hukuk kurallarına uygunluğu araştırılır. Sayman hesapları üzerinde yapılan Sayıştay denetimi, etkinliğini yargılama ve kesin hükme bağlama işlevine dayandırmaktadır.²¹⁹ Bundan dolayı Sayıştay denetçilerinin yerel yönetimlerin eylem ve işlemleri üzerinde yoğunlaşmaları ve denetim yapmaları söz konusu değildir.

Yerel yönetim birimleri üzerindeki bir başka denetleme organı İç İşleri Bakanlığı bünyesindeki Mülkiye Teftiş Kuruludur. 1985 tarihli ve 3152 sayılı İçişleri Bakanlığı'nın Teşkilât ve Görevleri Hakkındaki Kanun ile yapılan düzenlemede teftiş kurulunun oluşumuna baktığımızda ise mülki idare mesleğinin özelliklerinin bir gereği olarak, meslekte başarılı olanlar arasında kaymakamlık sıfatını kazanmış olup, meslekte

²¹⁷ Tortop, Nuri, *Mahallî İdareler*, Yargı Yayınları, Ankara, 1999, s. 14.

²¹⁸ Gözübüyük, Şeref, *Türkiye'de Yerel Yönetimler*, TODAİE Yayınları, Ankara, 1967, s. 4.

²¹⁹ İğdeler, Serdar, "Belediyelerde Mali Denetim ve Etkinliği Sorunu", *Türk İdare Dergisi*, S. 409, Aralık 1995, s. 85.

en az altı yıl çalışmış ve mahrumiyet ilçesi hizmetini tamamlamış, 38 yaşını doldurmamış ve belli ölçütlere göre yapılan değerlendirme sonucu yeterli puanı almış olmak ve yarışma sınavını kazanmış olmak koşulu ile müfettişliğe atama yapılmaktadır.²²⁰ Kurulun bu özellikleri, kamu yönetiminde uzun bir geçmişe ve köklü bir geleneğe sahip olmasının da etkisiyle, kendisini yönetim sistemimizde ayrıcalıklı bir konuma getirmesini sağlamıştır. Öncelikle kurulu oluşturan mülkiye müfettişlerinin mülki idare amirleri arasından seçilmesi ile daha başlangıçta devlet mekanizması, kamu bürokrasisi, halkla ilişkileri ve denetim işlevini bilen ve deneyim sahibi denetim elamanları sağlanmaktadır.²²¹ Mülkiye müfettişleri, Bakan adına hem genel idare üzerindeki hiyerarşik denetim, hem de yerel yönetimler üzerinde vesayet denetimi yetkisini kullanırlarken, kontrolörler, Mahallî İdareler Genel Müdürünün Bakanlık makamından aldığı onay üzerine yerel yönetimler üzerinde aynen mülkiye müfettişleri gibi teftiş, inceleme, araştırma ve soruşturma yapmaya yetkili bulunmaktadır.²²² Bu açıdan bakıldığında görmüş oldukları işlev bakımından müfettişler ile kontrolörler arasında önemli farklar olmadığını görüyoruz.

Ülkemizde yerel yönetimler üzerinde İçişleri Bakanlığının idarî ve vesayet denetimini uygulayan diğer önemli denetim birimi de mahallî idareler kontrolörleridir. Kontrolörlerin mülkiye müfettişlerinden en önemli farkları, ülkemizdeki uygulamanın aksine, bakanlık danışma ve denetim birimleri arasında değil, Mahallî İdareler Genel Müdürlüğü bünyesinde bulunmalarıdır. Ülkemizde, tarihsel gelişime baktığımızda, genel müdürlük bünyesinde kurulan ve geçmişi oldukça eskilere dayanan denetim kurulları bulunmaktadır. Bunların bazılarının tarihi, bakanlıkların denetim kurullarının oluşma tarihinden daha eskilere de dayanabilmektedir. Daha sonra bu genel müdürlüklere bağlı kuruluşların da denetim kurulları oluşturdukları gözlemlenmektedir.²²³ Mahallî idareler kontrolörlerinin kuruluş tarihi çok eski olmasa da, bugün görmüş oldukları fonksiyonları ve iş yükü açısından birçok bakanlık teftiş kurulu ile yarışır durumdadırlar. Bugünkü uygulamaya göre kontrolörler, yerel yönetimler ve bunlara bağlı özel kanunla veya 1580 sayılı Belediye Kanununa göre kurulmuş katma bütçeli işletme ve idarelerle, döner sermayeli kuruluşlar ve bunların

²²⁰ Günel, Namık, “2000’li Yılların Eşiğinde İdari Denetim Sistemine Eleştirel Bir Bakış” *Türk İdare Dergisi*, S. 409, Aralık, 1995, s. 30.

²²¹ İğdel, s. 85.

²²² Özer, Ahmet, “Yerel Yönetimlerin Denetimi Üzerine Bir Değerlendirme”, *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, C.2, S:4 Temmuz 1993, s. 31.

²²³ Yüzgün, Arslan, *Genel Denetim Yaklaşımı*, Dünya Yayınları, İstanbul, 1994, s. 63.

kurdukları veya katıldıkları birlikleri, Anayasadan kaynaklanan ve uygulamada İçişleri Bakanından aldıkları vesayet denetimi yetkisine dayanarak denetlenmektedirler. Denetim sürecinde, söz konusu kurum ve kuruluşların, iş, işlem ve personeli hakkında teftiş, inceleme, araştırma ve soruşturma yapabilmektedirler.

Yerel yönetim birimleri arasında, merkezi yönetim bünyesindeki teftiş kurullarına benzer denetim birimleri sadece belediyelerde oluşturulmuştur. İl özel idarelerinde de kontrolörler vardır, ancak bunlar kurul biçiminde olmayıp, söz konusu idarelerin diğer elemanları gibi sıralı amirlere bağlı olarak çalışmaktadırlar. Köy tüzel kişiliklerinde ise klâsik anlamda denetim birimleri yoktur.

Belediyelerde denetim birimi oluşturulması 1580 sayılı ve 3030 sayılı yasalardaki hükümlere dayalı olarak gerçekleştirilmektedir. 3030 sayılı Büyükşehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanununun 17. Maddesinde, büyük şehir belediyelerinin örgütlenme esas ve usulleri gösterilmiştir. Buna göre, büyükşehir belediyeleri bünyesinde, büyük şehir belediye meclisinin kararı ve İçişleri Bakanlığının onayı ile genel sekretere bağlı teftiş daire başkanlıkları oluşturulabilmektedir. Büyükşehir kapsamındaki ilçe ve alt kademe belediyeler ile işletmeler açısından da aynı yöntem geçerlidir.

Diğer il ve ilçelerin belediyelerinde denetim birimi oluşturulması ise 1580 sayılı Yasanın 88. maddesindeki hükme dayanılarak yapılmaktadır. Bu maddede belediye baş amirleri arasında “Teftiş heyeti müdürü” unvanı da sayılmıştır. Bu birimlerin kadroları ilgili belediyelerin bütçelerinde yer almaktadır. Büyükşehir belediyelerindeki duruma benzer bir biçimde, belediye meclisinin kararı ve İçişleri Bakanlığının onayı ile söz konusu birimler kurulmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK KAMU YÖNETİMİ İÇİN YENİ BİR DENETİM ÖNERİSİ

I- DENETİMDE YENİ BİR ANLAYIŞA DUYULAN GEREKSİNİM

A- DENETİM BİRİMLERİNİN TEMEL SORUNLARI

Türkiye’de kamu yönetiminin denetimi alanında önemli bazı sorunlar bulunmaktadır. Bu yüzden kamuda yeterince etkin bir denetim yapılamadığı, yönetimdeki aksaklıkların ve yolsuzlukların giderek arttığı, sonuçta da denetim birimlerine idarî yapılanmada gerçekten gerek olup olmadığı sorgulanmaya başlanmıştır.

Denetim sistemimizin temel sorunu, büyük ölçüde durağan olması, çağdaş gelişmelere ve yeniliklere yeterince açık bulunmamasıdır. Dünyada gelişim açısından en dinamik sektörler arasında yer alan denetim, ülkemizde bu ivmeyi yakalayamamıştır.

Türkiye’de denetim alanında araştırma ve geliştirme faaliyetlerine ne akademik çevreler ne de meslek kuruluşları da yeterince eğilmiştir. Son yıllardaki etkisiz bazı girişimler dışında, bugüne kadar denetim teorisi ve uygulamasının geliştirilmesi alanında özgün bir çalışma bulmak zordur. Dünyada denetim alanında yaşanan gelişmelerin ülkemize yansımaları ise çok sınırlı düzeyde kalmıştır. Dolayısıyla çağdaş gelişmelere uzun süre kapalı kalan denetim sistemimiz, doğal olarak birtakım olumsuzlukları da bünyesinde barındırmaktadır.

Türkiye’deki iç ve dış denetimlerin, performans denetimi kavramından uzak bir anlayışla yürütülmesi,²²⁴ Türkiye’deki denetim birimlerinin ağırlıklı olarak uygunluk denetimine odaklanmış olması da denetim birimlerinin yöntem açısından etkinliğini azalmaktadır. Bu geleneksel görevin tamamlayıcı parçaları niteliğindeki, malî tablolarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin denetimi, malî sistemlerin ve iç kontrol aygıtlarının denetimi, performans denetimi gibi çağdaş denetim uygulamaları konusundaki arayışlar ise gereken ivmeyi henüz kazanamamıştır.²²⁵ Denetim sisteminde bilişim teknolojisinin sunduğu olanaklardan yeterince yararlanılamaması, yeni denetim yöntem ve tekniklerinin uygulamaya konulamaması, çoğu denetim kurumunda

²²⁴ Özer, Hüseyin, s. 220.

²²⁵ DPT, *8.BYKP Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonu Raporu*, Ankara, Ocak 2000, s. 13.

geleneksel yaklaşımlarda ısrarcı anlayışın egemen olması gibi nedenler, denetimin gelişmesinin önündeki engelleri oluşturmaktadır.

Denetim yöntem arayışı açısından da ciddî bazı sorunlar söz konusudur. Türkiye'deki idarî denetim, öncelikli ve riskli alanları dikkate alan stratejik planlara ve yıllık programlara dayalı olarak yürütülmemektedir. Çeşitli düzeylerdeki denetim birimleri arasında işbirliği ve eşgüdüm eksikliği ile de ilişkili olan bu durum denetim yapısında parçalanmışlığı ve uygulamada tekrarları beraberinde getirmekte, sınırlı kaynakların etkin kullanılamaması ve denetimin etkin kılınamamasına yol açmaktadır.

Denetim faaliyetlerinin saydam olmaması ve denetimin denetlenmemesi, belirli meslekî davranış ve ahlâk standartlarının olmayışının da etkisiyle sistemin güvenilirliğini, objektifliğini ve dolayısıyla etkinliğini olumsuz etkilemektedir. Denetim kurumları ve denetim elemanları açısından uluslararası standartlara uygun bir bağımsızlık düzeyinin sağlanamamış olması, denetimin etkinliğini azaltan diğer bir faktördür.

Kamusal denetimin kamuoyu desteğinden yoksun yürütülmesi, denetim sonuçlarının halka mâl edilememesi, medya ve diğer iletişim araçlarının ve sivil toplum örgütlerinin ilgisi ve desteğinden yoksun bulunması, halkın bilinç ve örgütlülük düzeyinin yeterli olmayışı, demokrasi kültürünün yeterince gelişmemiş olması gibi nedenler de denetimin etkinliğinin önündeki diğer engellerdir.

Mevcut denetim teknikleriyle ve klâsik yaklaşımlar çerçevesinde gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin, sayı ve kapsamının daha fazla olması onun etkinliğine fazla bir şey katmamaktadır. İç kontrol, iç denetim, dış denetim ve yüksek denetim aygıtları günün koşullarına uygun olarak yeniden yapılandırıldığında, daha az denetim elemanı ile daha etkin bir denetimi gerçekleştirmek mümkündür.

Denetim işi Türkiye'de henüz bir meslek olarak yeterince gelişmemiştir.²²⁶ Denetimin Türkiye'de bir meslek haline gelmesini engelleyen konular arasında; denetim elemanlarının sayılarının yetersizliği, verilen eğitimlerin bu personelin performansını ve kalitesini artıracak yeterlilikte olmaması, denetim elemanlarının mesleğe alınmaları ve yeterlilikleri ile bağımsızlık ve tarafsızlıkları gibi daha birçok faktör sıralanabilir. Gerçekten sayıları 14.000 civarında olan kamu denetim elemanları günümüzde işlerini sadece kişisel çaba, yetenek ve özveriyle yürütmeye çalışmaktadır. Oysa denetim,

²²⁶ DPT, "8.BYKP Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonu Raporu", s. 9.

birçok ülkede belli standartlara bağlanmış bir meslek olarak yürütülmektedir.²²⁷ Denetim alanında gerekli standartların günümüze kadar oluşmaması, denetim mesleğinin geliştirilmesinde yeterli eğitim, yayın ve örgütsel yapı desteğinin bulunmaması, denetim kurumları arasında işbirliği ve birlikte hareket etme olanaklarının sınırlılığı, denetim elemanlarının çok değişik unvanlar altında görev yapmaları ve meslekî dayanışma yerine rekabeti tercih etmeleri, gibi konuların denetim mesleğinin ve meslek bilincinin gelişmemesinde etkili olduğu söylenebilir.

Denetim sistemimizin en önemli çıkmazlarından birisini de gerek yasal düzenlemelerle gerekse fiilî uygulamalarla denetim dışı kalan alanların genişletilmesi, bir başka deyişle “denetimden kaçış” oluşturmaktadır.²²⁸ Bazı alanlarda da, sağlıklı denetim yapmayı sınırlayan, anayasal gereklere uygun düşmeyen yapay denetim aygıtları görev üstlenmektedir. Sayıştay denetimine tabi bulunan Afetler Fonu’na belli amaçlarla tahsis edilen kaynakların 576 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Sayıştay denetimi dışına çıkarılarak, Başbakanlık, Maliye Müfettişleri ve Bankalar Yeminli Malî Murakıplarından oluşan bir komisyonun denetimine verilmesi bu durumun çarpıcı örneğidir.

Denetim birimlerinin Başbakanlık, Bakanlık ve Genel Müdürlük biçimindeki hiyerarşik yapılanmaları, bunların çalışma yaptıkları konular ve düzenledikleri raporlar açısından üst konumdaki denetim biriminin kendi görev ve yetkileri çerçevesinde yeniden inceleme yapılması ve farklı görüşlerin ortaya çıkması denetimin inandırıcılığını azaltmaktadır. Bir teftiş kurulunun suçladığı bir kişi, bir başka teftiş kurulu tarafından aklanabilmektedir.

Yönetimde etkinliğin ve verimliliğin artırılmasında karşılaşılan sorunların belki de en önemlisi, denetim standartlarının henüz tamamının belirlenmemesi ve mevcutların da performans denetimine yönelik olarak kullanımının yaygınlaşmamasıdır. Bilindiği gibi, denetim standartları, uluslararası meslek örgütlerince saptanarak, üyelerince uyulma zorunluluğu bulunan “genel kabul görmüş denetim standartları” biçiminde yürürlüğe konulmaktadır.

²²⁷ Aytaç, Cengiz, “Kamu Kesiminde Yolsuzlukla Mücadele ve Bağımsız Denetim” *İktisat İşletme ve Finans Dergisi*, Yıl:13, Sayı 146, Mayıs 1998, s. 24.

²²⁸ DPT, *8.BYKP Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonu Raporu*, s. 11.

Türkiye’de ilk denetim standardı, Sermaye Piyasası Kurulu'nun 1988 tarihinde yayımlanan tebliği ile sermaye piyasası mevzuatına tabi olan kuruluşlarda yapılacak bağımsız denetimde uygulanmak üzere çıkarılmıştır.

Daha sonra 1989 yılında 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununun çıkarılması ile oluşturulan geçici bir kurul tarafından yetersiz de olsa bazı denetim standartları ilân edilmiştir.

3568 sayılı Yasa, bağımsız denetimle ilgili olarak denetim standartlarını hazırlama görevini TÜRMOB'a* vermiştir. TÜRMOB, çeşitli kurum ve kuruluş temsilcilerinden TİMUEDESK'i** oluşturmuş ve denetim standartlarını belirleme çalışmalarına başlamıştır. Bu çalışmalar çerçevesinde, 19 adet Türkiye Muhasebe Standardı tespit edilerek yürürlüğe konulmuştur.²²⁹ TİMUEDESK'in oluşturulmasına yönelik olarak 18 Aralık 1999 günlü Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Sermaye Piyasası Kanunu’nun 27. maddesinin Ek 1. maddesi hükmü çerçevesinde Kurul’un yeniden oluşturulması henüz sağlanamamıştır. Bu oluşum sağlandığı takdirde TİMUEDESK bir kamu kurulu niteliğini kazanacağından, standart hazırlamaya ve bunların uygulamada esas alınmasına ilişkin çalışmaların hızlandırılması ve yaygınlaştırılması sağlanabilecektir.

Bu arada merkezi İstanbul’da bulunan TİDE’nin*** çalışmalarına da değinilmelidir. 1996 yılında bankacılık sektöründeki denetim elemanlarından oluşan bir grup meslek mensubunun kurduğu bu dernek, merkezi ABD’deki Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü ve merkezi Belçika’daki Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu’nun üyesi olup, uluslararası iç denetim sempozyumu düzenleme ve çağdaş denetim standartlarının Türk Kamu Yönetimi’ne uyarlanması gibi çalışmalar çerçevesinde uluslararası bilgi birikiminin Türk denetim sistemine aktarımında önemli bir işlev görmektedir.²³⁰ Bu kuruluş tarafından, iç denetim meslekî uygulama standartları bağlamında; iç denetim standartları ve iç denetim sorumlulukları bildirileri ile denetim mesleğinin etik kurallarını içeren belgeler 1998 yılında hazırlanmıştır.²³¹

*Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği

**Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

***Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği

²²⁹ TÜRMOB, *Türkiye Muhasebe Denetim Standartları 2001*, Ankara, Ekim 2001, s. 5.

²³⁰ TİDE, *Dünyada ve Türkiye’de Meslek Organizasyonları*, İç Denetim , S. 1, İstanbul, Sonbahar 2001, s. 42.

²³¹ TİDE, *İç Denetim Meslekî Uygulama Standartları*, Yayın No: 2, Tasarım Matbaacılık, İstanbul, Mart 1998, s. 29.

Öte yandan, INTOSAI tarafından yüksek denetim kurumlarının kullanımına uygun olarak saptanan denetim standartlarının Sayıştay tarafından benimsenme eğiliminde olduğu, Sayıştay Kanunu değişikliği önerisinde bu standartlar paralelinde bazı hükümlere yer verildiği görülmektedir.

Başbakanlık Teftiş Kurulu, 3056 sayılı Yasa ile verilen yetkiye dayanarak çıkarılan 1993/12 sayılı Başbakanlık genelgesi ile kamu kurum ve kuruluşlarında bulunan teftiş kurullarının tüzük ve yönetmeliklerinde, genel kabul görmüş denetim standartları paralelinde bazı değişiklikler yapılmasını öngörmüştür. 3056 sayılı Yasa, Başbakanlık Teftiş Kurulu'na "bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla, kamu iktisadi teşebbüslerinde teftişin etkin bir şekilde yürütülmesi hususunda genel prensipleri saptamak" yetkisini vermektedir. Başbakanlık Genelgesi gereği teftiş kurulları yönetmeliklerinde genelde istenen yönde değişiklikler yapılarak yürürlüğe konulmuştur.

Bağımsız denetçiler için kabul edilmiş olan bu standartlar, kamu denetçilerini de yakından ilgilendirmektedir. Denetim birimlerinin iç mevzuatında bazı düzenlemelere yer verilmektedir. Malî ve idarî konularda genel kabul görmüş denetim standartlarının belirlenmesi ve denetim çalışmalarının bu standartlar doğrultusunda yürütülmesi önem taşımaktadır.

Türk denetim sisteminin nesnel tabanını oluşturan Türk malî yönetim sisteminden kaynaklanan başlıca sorunlar bu şekilde sıralansa da bunların yanı sıra, denetim sisteminin kendi iç yapısından ve diğer çevre koşullarından kaynaklanan önemli sorunları bulunmaktadır. Geleceğe de ışık tutacak biçimde denetimle ilgili genel ve kurumsal başlıca sorunlara bakıldığında varılan noktaları şu şekilde açıklayabiliriz:

— Denetim Standartlarının Belirlenmemiş Olması

Denetimin türü ne olursa olsun denetçinin gerçekleştireceği hedefler, uygulayacağı denetim süreçleri ve teknikleri, iş kalitesi ve hazırlayacağı rapor bakımından uyması gereken kurallar vardır. Bu kuralların tümü genel anlamda "denetim standartları" olarak adlandırılmaktadır. Denetim standartlarının, denetimin güvenilirliğini etkileyen asgari koşullar olduğu, denetimde uygulanacak yöntemlerin ve aşamaların sınırları ile denetimin sonuçlarının belirlenmesini sağladığı kabul edilmektedir. Bir denetim çalışmasının kalitesi, bu standartlara uygunluk derecesiyle

ölçülmektedir. Türkiye’de tüm kamu kurum ve kuruluşlarındaki denetim birimleri için geçerli denetim standartları oluşturulamamıştır.²³²

— Çağdaş Denetim Uygulamalarının Yeterince Hayata Geçirilememiş Olması

Ülkemizde denetim, ağırlık olarak mevzuata uygunluk denetimine odaklanmıştır. Türkiye’deki denetim birimleri, bu geleneksel görevin yanı sıra malî tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin denetimi, malî sistemlerin ve iç kontrol mekanizmalarının denetimi ve performans denetimi gibi çağdaş denetim uygulamaları konusunda arayış çabalarını sürdürmektedir. Yeni denetim çalışmaları, henüz yeterli bir olgunluğa ulaşmamıştır.²³³ Kamu mali yönetim sistemimiz çağdaş kamu mali yönetiminin önemle üzerinde durduğu mali şeffaflık, kamusal hesap verme sorumluluğu ve performans yönetimi gibi temel ilke ve anlayışların uzağında bulunmaktadır.

— Denetim Mesleğinin Yeterince Gelişmemiş Olması

Ülkemizde denetimin bir meslek olarak yeterince gelişmemiş olduğu gözlenmektedir. Dünya Bankası uzmanlarından Maurice Mould tarafından hazırlanan “Türkiye’de Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi” başlıklı rapor, TÜRMOB ve Dünya Bankasının 12-14 Ocak 1994 tarihleri arasında ortaklaşa düzenlediği ve ülkemizin muhasebe ve denetim ile ilgili kurum ve kuruluş temsilcilerinin katıldığı bir sempozyumda tartışmaya açılmıştır. Sempozyum Türkiye’de muhasebe, finansal raporlama ve denetim hizmetlerinin gelişimi konusunda önemli bir tartışma ortamı yaratmıştır. O tarihten bu güne kadar geçen süre içerisinde denetim hizmetlerinin gelişimi konusunda kapsamlı ve katılımlı bir tartışma ortamı oluşturulamamıştır.

— Denetimsiz Alanların ve Faaliyetlerin Bulunması ve Denetimi Kısıtlayan Uygulamaların Olması

Ülkemizde gerek yasal düzenlemelerle gerekse fiili uygulamalarla denetimsiz alanlar zaman içinde oluşturulmuştur. Denetimden kaçış olarak nitelendirilebilecek bu

²³² Cengiz Akın, “Kamu Yönetimimizde Yeniden Düzenleme Çalışmaları ve Denetim Sistemimiz”, Türk İdare Dergisi, Haziran 2000, Sayı: 427, s.104.

²³³ DPT, *Kamu Malî Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Malî Saydamlık Ö.İ.K. Raporu*, Ankara, 2000, s.92.

uygulamalar Türk Denetim Sisteminin en önemli sorunlarından biri haline gelmiş ve bugün görüldüğü gibi önemli malî kayıplar ortaya çıkmıştır. Bazı kuruluşlar tamamen veya kısmen denetim dışında bulunmakta ve yetersiz bir denetime tabi tutulmaktadır. Nitekim, bazı kuruluşların kendi iç denetim birimi kurulmadığı gibi, Sayıştay ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nun da denetimi dışında bırakıldıkları görülmektedir. Örneğin; Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu, Savunma Sanayi Müsteşarlığı gibi bazı kuruluşlar memurlardan oluşturulan bir denetim komisyonunun denetimine tabi tutulmakta dış denetim yapılmamaktadır. Bu bağlamda Yüksek Öğretim Kurulu ve ona bağlı üniversiteler de, yapılanmalarında teftiş kurulu olmadığından etkin bir iç denetime tabi tutulamamaktadırlar.²³⁴

— Denetimin Strateji Plan Temelinde ve Önceliklere Göre Yürütülememesi

Stratejik planlama gelecekte elde edilmesi hedeflenen sonuçlar ile bu sonuçlara nasıl ulaşılabileceği ve başarı derecesinin nasıl ölçülüp değerlendirileceği hakkında kararların alınması amacıyla başvuru kesintisiz ve sistemli bir süreçtir. Ülkemizde genel olarak denetim, öncelikli ve riskli alanları dikkate alan stratejik planlara ve yıllık programlara dayalı olarak yürütülmemektedir. Bunu sağlayacak yasal bir temel bulunmadığı gibi denetim birimlerinin elindeki kaynakların kısıtlı olması da stratejik planlamaya gereken önemi verilmemesine neden olmaktadır.

— İç Kontrol Sistemlerinin Yetersizliği ve İç Kontrol ile Denetim İlişkisinin Sağlanamaması

Ülkemizde iç kontrol sisteminin tutarlı ilkeler bütünü olarak ele alınmadığı, buna karşılık bu sistemin öğelerinin mevzuata serpiştirildiği görülmektedir. İç kontrol yapılarının sistematik ve bütünsel bir biçimde ele alınmaması ve bu alanda standartlar tespit edilmemiş olması, iç kontrol yapısının önemli unsurlarından biri olan iç denetimin etkinliğini doğrudan ilgilendirmektedir. Çünkü çağdaş denetimdeki önemli yaklaşımlardan biri, denetlenen kuruluştaki iç kontrol sisteminin yeterliliğinin ve etkinliğinin değerlendirilmesine ve bu sistemin eksiklik ve zayıflıklarının nedenlerinin araştırılmasına ve sonuçta incelenen yapının geliştirilmesine yönelik tavsiyelerin oluşturulması ve izlenmesidir.²³⁵

²³⁴ Sanal, *Türkiye'de Yönetimsel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu*, s.261.

²³⁵ DPT, "*Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması...*", s.93.

— Denetçinin Meslekî Gelişimi ve Eğitiminin Sürekli ve Sistematik Yapılamaması

Kamu yönetimimizin genelinde olduğu gibi denetim birimlerinde de hizmetiçi eğitime gereken önem verilmemektedir.²³⁶ Ülkemizde denetim elemanlarının çoğu mesleğe alınmadan önce meslek kuruluşları tarafından denetimle ilgili temel konular hakkında eğitilmedikleri gibi, mesleğe alındıktan sonra da meslekî gelişmeyi sağlamak, denetim alanları ile ilgili yenilikleri ve gelişmeleri izlemek amacıyla süreklilik temelinde hizmetiçi eğitimden geçirilmemektedirler. Denetim sistemimizde gerçekleştirilen hizmetiçi eğitim genelde sistemli ve programlı bir temel yerine, usta-cı (refat, üstad vb.) ilişkisi çerçevesinde yürütülmektedir. Denetim görevlileri, genelde mesleğe yardımcı olarak kabul edilmekte, üç yıllık bir eğitim ve yetiştirme programının ardından yeterlik sınavına tabi tutulmakta, sınavda başarı gösterenler görevlerine devam etmektedir. Denetim elemanlarının yeterlik sınavından sonraki dönemdeki eğitimleri kendi inisiyatiflerine bırakılmaktadır. Ayrıca yeterlik sınavına girecek yardımcılarının kendi alanlarında bir tez hazırlama zorunluluğu getirilmelidir.²³⁷

—Denetimde Bilişim Teknolojisinden Gerektiği Şekilde Yararlanılmaması

Ülkemizde denetim birimleri ve denetim organları denetim alanında bilişim teknolojisinin sunduğu imkânlardan sistematik bir biçimde yararlanamamaktadır.²³⁸ Çağımızda hemen hemen bütün kamu kurum ve kuruluşları yönetim sistemlerinin yanı sıra malî sistemlerinde de giderek artan oranda ve yaygın olarak bilişim teknolojilerinden yararlanmaktadırlar. Bilişim teknolojisinin malî işlemlerde kullanılması, pek çok yararının yanı sıra işlemlerde işlemleri yapanın belirsizliğine yol açarak sorumluluğu azaltmak, veri giriş ve işlemlerde mükerrerliklere, yetkisiz erişimlere açık olmak gibi malî denetim açısından son derece önemli birçok zaafı da beraberinde getirmektedir.

— Denetim Birimleri Arasında Eşgüdüm ve İşbirliğinin Bulunmaması

Denetim birimleri arasında diyalog, koordinasyon ve işbirliği imkânlarından gerektiği gibi yararlanılmamaktadır. Denetim standartlarının ve ortak denetim yaklaşım ve anlayışının bulunmaması, fikrî planda beraber hareket etme fırsatlarını engellemektedir.

²³⁶ Akın, s.103.

²³⁷ Sanal, *Türkiye’de Yönetim Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu*, s.261.

²³⁸ DPT, “*Kamu Malî Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması...*”, s.95.

— Denetim Faaliyetlerinin Şeffaf ve Denetime Açık Olmaması

Ülkemizdeki denetim birim ve kuruluşlarının genel yıllık faaliyetlerinin ayrıntılı bir dökümü ve denetimde yıllık hedeflerine ne ölçüde ulaştıkları, yıllık faaliyet raporlarına konu olsa da bu raporlar genellikle, bürokratik işleyiş içinde kalmakta ve kamuoyunun bilgisine ve değerlendirmesine sunulmamaktadır.²³⁹ Gelişmiş ülkelerde her alandaki şeffaflık yaklaşımlarına paralel olarak denetim birimi, organ ve kurullarının yıllık faaliyetleri de kamuoyuna raporlanmaktadır.

— Denetim Birimleri ve Denetim Elemanları Açısından Bağımsızlık Kavramının Yeterince Oturmamış Olması

Bağımsızlık kavramı denetimin kritik meselelerinden biridir. Ülkemizde bağımsızlığın bütün boyutları ile yerleşmemiş olması denetimden istenildiği biçimde sonuç alınamamasının önemli nedenlerinden biri sayılmaktadır.²⁴⁰ Bağımsızlık, bütün denetimlerin olmazsa olmaz koşulu olarak kabul edilmektedir. Denetim prosedürleri ülkeden ülkeye farklılık göstermekle beraber denetim bulgu, sonuç ve tavsiyelerinin “tarafsız” olmasını sağlamak bakımından denetçinin ve denetim birim, organ ve kurumunun bağımsız olması gerektiği konusunda uzlaşılmaktadır. Bağımsızlığın kurullarla güçlendirilip güvence altına alınması kadar pratikte işlerlik ve işlevsellik kazanması da üzerinde durulması gereken önemli bir konudur.

— Ulusal Düzeyde Bir Denetim Örgütlenmesi Gereksinimi

Kamu kurumlarında iç denetim konusunda merkezi düzeyde çalışma yapacak bir kuruluş bulunmamaktadır. Bu nedenle denetim birimleri çalışmalarını kendi gereksinimleri doğrultusunda diğer denetim birimlerinden bağımsız olarak yürütmektedir. Bu ise denetim sisteminde ortak düzenleme yapma ihtiyacını ve bunu yapacak ulusal düzeyde bir örgütlenmeyi zorunlu kılmaktadır.

— Denetim Raporlarının Gereğinin Yerine Getirilmemesi

Türkiye’de denetim konusunda en önemli sorunlardan birisi, denetim sonucunda düzenlenen raporların gereğinin yerine getirilmesindeki aksaklıklardır. Denetim sonuçları, sistem gereği TBMM’ye veya üst düzeyde bulunan yöneticiye sunulmaktadır.

²³⁹ DPT, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması...”, s.96.

²⁴⁰ DPT, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması...”, s.89.

Raporların yerine getirilmesi, söz konusu mercilerin takdirine bağı kalabilmektedir. Diğer bir husus da, özellikle denetim raporlarında suç unsuruna rastlanması durumunda belirlenen iddiaları savcılar veya yargıçlar yerinde bulmamaktadır. Yargı hüküm vermek için önüne getirilen denetim raporlarındaki denetim kanıtlarını çoğu zaman yeterli görmemekte, bu nedenle yargıya intikal eden davaların çoğu aklanmayla sonuçlanmaktadır.

— Kamu Denetim Birimlerinin Özel Hukuka Tabi Gerçek ve Tüzel Kişiler Üzerinde Denetim Yetersizliği

“Kamu yönetiminin işleyişinde özel hukuk kapsamındaki gerçek ve tüzel kişilerle ilgili dış denetim uygulaması son derece sınırlı ve etkisiz durumdadır.”²⁴¹ Son yıllarda görülen bu açığın bağımsız denetim yoluyla yapılarak kapatılması yönünden çalışmalar ve bazı gelişmeler görülmektedir. Sonuçta kamu denetim birimlerinin bağımsız denetçileri kontrol eden bir üst kuruluş niteliğine bürünmesi gerekli görülmektedir. Bu bağlamda belli bir etkinlik düzeyine ulaşmasını sağlayacak şekilde denetim birimlerinin yeterince her yönden gelişmiş teknik ve idari elemanlarca takviye edilmeleri gerekecektir.

— Özlük Haklarındaki Yetersizlikler ve Uygulama Farklılıkları

Denetimin, bir kariyer mesleği olduğu açıktır. Ayrıca denetim elemanlarının görevlerini yerine getirirken sürekli gezici çalışmada bulunmaları da göz önüne alındığında ücret bakımından tatminkar bir düzeyde bulunmaları gerekmektedir. Ancak özellikle son yıllarda ücretleri reel olarak düşmüştür. Bu durum bir taraftan denetçilerin özel sektöre geçişlerini hızlandırmakta diğer taraftan ise nitelikli yeni mezunların mesleğe olan ilgilerini azaltmaktadır. Bu konudaki bir başka sıkıntı da, çeşitli tazminatların denetim birimleri arasında farklı oranda belirlenmesidir. Mesleği yerine getiren denetim elemanlarını moral olarak etkileyen bu durumdan kurtulmak için denetim elemanlarını kapsayan “Denetim Hizmetleri Sınıfı” oluşturulması ve elemanların kadro ve tazminatlarının saptanmasında bütünlük sağlanması önem arz etmektedir.

²⁴¹ Sanal, *Türkiye’de Yönetim ve Devlet Denetleme Kurulu*, s.265.

B-KAMUDA ETKİLİ BİR DENETİM DÜZENİĞİNİN KURULMASI

Denetimin temel işlevi denetlenen birimin mevzuatında öngörülen hizmet ve etkinliklerinin amaçlara uygun yürütölüp yürütölmediğini araştırmak, hedef ve stratejilerde sapmalar varsa ortaya çıkarmak ve bunların düzeltilmesi için, isabetli ve yapıcı önerilerde bulunarak verimin artırılmasına, hizmet kalitesinin yükseltilmesine çalışmaktır.²⁴² Bu bağlamda; yönetimin hukuka uygunluğunun sağlanmasında, idari işlemlerin düzenli ve verimli bir biçimde gerçekleştirilmesinde önemli bir işlevi bulunan denetimin karşılaştığı sorunların çözüme kavuşturulmasında aşağıdaki hususlar dikkate alınmalıdır.

Denetim hizmetleri ile ilgili kavramlar için bir sözlük meydana getirilmeli, bunun ilerde sistemli olarak yenileştirilmesine ilişkin esasları belirleyerek kavramlarda birlik ve beraberliği sağlamak açısından özel bir proje hazırlanmalı ve uygulanmalıdır.²⁴³ DDK'nın öncülük edebileceği ve "Denetim Terimleri Sözlüğü" olarak adlandırılabilir bu çalışmanın plânlanması, projelendirilmesi ve gerçekleştirilmesi aşamalarında Türk Dil Kurumu ve üniversiteler ile yakın işbirliği içinde olunmalıdır.

Çeşitli bakanlık, daireler ile bunların alt birimleri arasındaki iç ve dış denetim görevlerindeki karışıklık ve tekrarları ortadan kaldırmak amacı ile gereken bakanlıklarda dış denetimlerin ayrı bir yapıda örgütlenmesinin sağlanması gerekir. Bu kapsamda hangi çeşit denetimin kim tarafından ve hangi sınırlar içinde yapılacağı belirlenmelidir. Denetim görevlerinin bakanlık ve alt birimleri içinde isabetli dağılımını düzenlemek için, ilgili denetim birimleri ve konu ile ilişkili diğer bilimsel kuruluşlarla işbirliği içerisinde özel bir araştırma projesi hazırlanmalıdır. Ayrıca merkez ve taşra örgütleri arasında denetim görevi karışıklıklarını önlemeye yönelik çarelerin bulunması ve bunların hayata geçirilmesi üzerinde önemle durulmalıdır.²⁴⁴

Denetim görevinin plânlanması, programlanması ve yürütülmesinde; denetlenecek hususların önceliklerini saptamak ve yapılacak denetimlere uygun yöntemleri seçmekte serbest olmak, yetkili makamın talebi üzerine yerine getirilecek işlerin nasıl yapılacağına karar vermek, yapılan denetimin kapsamını ve biçimini değiştirmeye, denetim bulgularını, sonuç ve önerilerini örtbas etmeye zorlanmamak ve bunları yasal

²⁴² Gündüz, Nihat, *Kalkınma İçin Sistemci Denetim*, Kardeş Matbaası, Ankara, 1974, s. 242.

²⁴³ TODAİE, *Teftiş ve Denetim Hizmetleri Üzerine Ortak Bir Araştırma Raporu, Teftiş ve Denetleme Hizmetlerini Geliştirme Projesi 1. Kurumlar Arası Müfettişler Kursu Dosyası*, Ankara, 1966, s. 25.

²⁴⁴ Gündüz, s. 237.

bazı güvencelerle donatmak anlamında uluslararası denetim standartlarında da belirtilen “denetimde bağımsızlık” ilkesi, tüm denetim birimlerinde yaşama geçirilmelidir.²⁴⁵

Denetim birimleri arasında iletişimi sağlamak, ulusal denetim standartlarını yayımlamak, ilgili makamlara önerilerde bulunmak ve böylece denetimde bağımsızlık ve meslek özen ilkelerini gerçekleştirmek üzere bir “Ulusal Denetim Kurulu” oluşturulmalıdır.

Denetim hizmetlerinin ayrı bir meslek olduğu gerçeğinden hareketle çerçeve yasa niteliğinde bir “Türk Denetim Yasası” hazırlanıp yürürlüğe konulmalıdır. Bu çerçeve yasada ayrı bir “Denetim Hizmetleri Sınıfı”nın oluşturulabilmesi, denetim görevlilerinin malî ve idarî açılardan güçlendirilebilmesi, Danıştay kararlarının da desteklediği şekilde kariyer sisteminin belirli ilkeler çerçevesinde oturtulabilmesi, meslek elemanları arasında ücret konusundaki büyük farklılıklara son verilebilmesi, düzenlilik ve hukukîlik denetiminden performans denetimine geçişin sağlanabilmesi ve diğer önerilerin gerçekleştirilebilmesi açılarından birçok hususa yer verilmelidir.

Denetim elemanlarının, gün geçtikçe değişen usulsüzlük ve yolsuzluk yöntemleri karşısında, gelişmeleri izleyebilmeleri ve bilgilerini güncel tutabilmeleri için bir “Denetim Akademisi” kurularak, uluslararası kuruluşlar ve denetimle ilgili sivil toplum örgütlerini de kapsayacak biçimde düzenlenecek kurum içi/dışı seminer, sempozyum ve akademik çalışmalar yoluyla çağdaş bilgi ve tekniklerle donatılmaları sağlanmalıdır. Bu arada bilişim teknolojisinin denetim alanında sunduğu yeni olanaklardan yararlanılmalıdır. Bu amaçla çeşitli yazılım programları geliştirilmiştir. ACL, i2 ve SSA gibi paket programlar bunlara örnektir.

Yıl sonlarında her kuruluştaki denetim birimi, denetim elemanlarınca saptanan hususları değerlendiren ve çözüm önerilerini içeren tek bir “Genel Durum Raporu” hazırlamalı, bu raporlardaki eleştiri ve öneriler, ilgili kuruluşun plân, program ve uygulamalarında dikkate alınmalıdır.

Denetimi yapılan kuruluşların iç denetim sistemlerinin amaçlarına uygun ve etkin bir biçimde işleyip işlemediği denetlenmeli, iç-denetim aygıtlarının yeterli olduğu saptanan alanlar kısmen veya tamamen inceleme dışında bırakılmalıdır.

Yönetim vatandaş ilişkilerinde karşılaşılan uyuşmazlıkların etkin ve hızlı bir biçimde çözümü amacıyla, yargının katı işleyiş kurallarına bağlı oluşu ve zaman alıcı

²⁴⁵ DPT, *Sekizinci BYKP- KYİ Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, s. 103.

işlemesi gerçeği karşısında, yönetimi yargı dışında denetleyen ama yönetime de bağlı olmayan bir denetim sistemine gereksinim vardır. Bu nedenle, Kamu Denetçisi (ombudsman) sisteminin Türkiye’de de kurulması sağlanmalıdır. Ancak, yeni ama işlevsiz bir bürokratik kurumun daha oluşturulmaması için gerekli altyapı oluşturulmalı ve bu sistem istisnasız bütün kurumları kapsamına almalıdır. Bu arada, “yakınma hukuku” tekrar gözden geçirilmeli ve mevcut denetim birimlerinin bu sisteme uyumu ve özerklikleri sağlanmalıdır.

Bağımsız denetim kuruluşlarının danışmanlık ve denetleme faaliyetleri arasındaki ilişkinin, olumsuz raporlardan hoşlanmayan müşterileri memnun etmek biçiminde bazı ters ilişkileri de özendirme nedeniyle, özel danışmanlık ve denetim hizmetlerinin birbirinden ayrı yapılanmalarda sürdürülmesine yönelik yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

Bunlara ek olarak Cumhurbaşkanı, yönetimin hukuka uygunluğunun, düzenli ve verimli çalışmasının ve geliştirilmesinin sağlanmasının yanısıra, merkezi hükümet yapısı içinde yer almayan kesimler üzerinde de denetim, inceleme ve araştırma yetkilerine sahip olan DDK aracılığı ile yönetimi hukuk çizgisine çekme çabalarına önemli katkılarda bulunabileceği gibi, tarafsız kişiliği, deneyimleri ve anayasal konumu ile birlikte siyasi denge oluşturabilir ya da siyasi iktidarın uygulamalarını hukuka bağlamada önemli bir faktör olabilir.

II- YENİ BİR DENETİM ÖNERİSİ

A- MEVCUT DENETİM ÖNERİLERİ

Son birkaç yıl içerisinde kamuda yeniden yapılanma çalışmaları özellikle AB süreci destekli olarak hız kazanmıştır. 2004 Yılı sonunda yasalaşan Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 2005 Yılında hazırlanıp TBMM’ce kabul edilen ancak Cumhurbaşkanı tarafından büyük bir bölümü tekrar görüşülmek üzere Kamu Yönetimi Temel Kanunu, bu kapsamda yapılan çalışmaların en önemlisi ve kamu yönetiminde dönüşümün ana unsurudur. Dolayısıyla, gerek Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla getirilen denetimin yapılanması, gerekse de gündemde olan Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı ve bu tasarının yasalaşması sonucunda çıkarılacak olan bakanlıkların ve bağlı ve ilgili kuruluşların teşkilât ve görevlerine ilişkin yasalarda yer alacak olan denetime yönelik düzenlemeler özellikle denetimin bundan sonraki işlevi

yanında, mevcut denetim elamanlarının yeni yapılanmadaki konumları büyük önem arz etmektedir.

Muhasebe-i Umumiye Kanunun yerine alıp, 2005 yılı başında yürürlüğe giren Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla, iç ve dış denetim olarak isimlendirilen Türk denetim sisteminde yeni yer alacak bir denetim yapılanmasına gidilmektedir.

Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısı ile öngörülen denetim yapılanması ile Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun getirdiği denetim yapılanması bazı farklılıklara rağmen örtüşmektedir. Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısında, Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa paralel bir şekilde kamu denetiminin merkezine iç ve dış denetim oturtulmaya çalışılmıştır. Kamu kurum ve kuruluşlarının iç ve dış denetimi; hukuka uygunluk, malî denetim ve performans denetimini kapsayacak şekilde yürütülecektir.

Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısı'nda, merkezî idareye dâhil kurum ve kuruluşlarla il özel idareleri, belediyeler ve bunlara bağlı kuruluşlar ve mahallî idare birliklerinin dış denetiminin kanunla belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde Sayıştay tarafından yapılacağı veya yaptırılacağı hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca, bu amaçla Sayıştay'ın teşkilât yapısı içinde özel ihtisas daireleri oluşturabileceği gibi, bölge düzeyinde birimler kurulabileceği belirtilmiştir. Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununda ise, kamunun tümünde dış denetimin Sayıştay tarafından yapılacağı hükme bağlanmıştır.

İç denetim tüm gelişmiş ülkelerin uyguladığı, modern, verimli ve etkili bir denetim yapılanmasıdır. Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı'nda, bakanlıklar ile bağlı ve ilgili kuruluşlarının teşkilât yapıları içinde denetim birimi olarak teftiş kurullarına yer verilmemiştir. İç ve dış denetim odaklı bir yapılanmanın yanında, özellikle müşteri, mükellef ve üçüncü kişilerle kurumlara yönelik işlevleri olan bakanlıklarda kuruluş kanunlarında da yer alması kaydıyla rehberlik ve denetim birimi kurulabileceği öngörülmüştür. Bu birimin rehberlik vasfı gerek Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda gerekse Kamu Yönetimi Temel Yasa Tasarısı'nda iç denetimin ana temalarından birisidir. Çünkü iç denetim, esas itibarıyla geleceğe yönelik, rehberlik ve danışmanlık yönü de olan bir denetimdir. İç denetçilerin yasal uygunluk denetimi görevini yerine getirecek olmalarının yanında, kurumun üst yöneticisine danışmanlık ve kurumda rehberlik yapmaları da amaçlanmaktadır.

Kamu denetim sisteminde gerek KMYKK gerek KYTK ile getirilmek istenen düzenlemeler temelde “denetim” ortak teriminden hareketle iç denetimi, dış denetimi ve kamuoyu denetimini formüle etmek üzere kaleme alınmıştır. Bu bağlamda iç denetim kurumlardaki “iç denetçilerce”, dış denetim “Sayıştayca” kamuoyu denetimi ise “mahallî idareler halk denetçisi” (ombudsmanlık) kurumu ile yapılacaktır.

1. İç Denetim ve Teftiş Kurullarının Durumu

Getirilmek istenen yeni düzenlemelerin temel eksikliklerinden birisi özellikle kurum içi muhtelif denetim kavramlarının (iç denetim, teftiş, gözetim, inceleme, soruşturma, iç kontrol) birbirinin yerine kullanılması ve bu konuda getirilmiş olan uluslararası standart ve ilkelerden uzak bir biçimde hukukî düzenleme metinlerinde yer almış olmalarıdır. Bu alanda kavramsal bir netliğin bulunmamasının madde içeriğinde ve bunun sonucu olarak uygulamada ciddi zorluklar yaşanması sonucunu doğuracaktır.

Getirilmek istenen iç denetim sistemi esasında modern denetim sistemlerinde benimsenen ve bugün gerekliliği herkes tarafından kabul edilen ilkeleri esas almaktadır. Bu açıdan iç denetim sistemine topyekün karşı çıkan anlayışların benimsenmesi olanağı bulunmamaktadır. Ancak bu kanunlarla getirilmek istenen yeni düzenin madde metinlerinde formüle edilme biçiminin ve arkasında yatan felsefenin yukarıda sözü edilen kavramsal kargaşanın yanında en çok tartışma yaratan yönü, iç denetim sistemi ile mevcut teftiş sistemi ve teftiş kurulları arasındaki ilişkileri iyi tanımlamamış olması ve pratikte mevcut teftiş kurullarının kaldırılması sonucunu doğuracak düzenlemelere yer vermesidir.

Kuşkusuz mevcut sistemimiz “denetim” ağırlıklı değil “teftiş” ağırlıklıdır. Modern dünyada “audit” terimiyle ifade edilen denetim sistemiyle karşılaştırıldığında , “inspection” terimiyle ifade edilebilecek sistemin bazı eksikliklerinin ve geliştirilmeye ihtiyaç duyulan yönlerinin bulunması kuşkusuz doğrudur. Bu bağlamda bu gelişmelerden en fazla etkilenecek olan teftiş kurulları başta olmak üzere konu ile ilgili taraflarca sistemin önyargısız bir özeleştirisinin yapılmamış olması önemli bir eksiklik olarak değerlendirilmektedir. Sistemin, fonksiyonel bağımsızlığı sağlayacak yeterli meslekî güvencelere sahip olmamasından, kimi zaman kanaat zırhı altında subjektif ve cezalandırıcı yaklaşımlar benimsenmesinden, teftiş kurullarının daha çok düzenlilik denetimine yoğunlaşarak, faaliyet denetimini ihmal etmeleri nedeniyle yolsuzluk üreten sistemin tasfiyesi konusunda yeterli katkıyı yapamamalarından, genel kabul görmüş

denetim standartlarının bulunmamasından, gelişkin denetim yaklaşım ve tekniklerinden yararlanılmamasından, denetim raporlarının kamuoyuna açıklanmamasından, önde gelen birkaç teftiş kurulu dışında gerekli eğitimden yoksun kalınmasından ve sonuçta denetimin yöneticilerce talep edilen, denetlenmekten ve bundan onur duyulan bir kavram olarak algılanmak yerine kaçınılan ve engellenen bir faaliyet olarak algılanmasından bir başka deyişle denetlenen ile denetleyen arasında karşılıklı güvensizlikten kaynaklanan birçok eksikliğinin olduğu doğrudur.

Ayrıca, Türkiye pratiğindeki tüm olumsuzluklara rağmen, kıta Avrupası'nda zaten var olan teftiş (inspection) sisteminin, son yıllarda anglo-sakson ülkelerinde de yükselen değer olduğu bilinmektedir.²⁴⁶

Bu nedenlerle, bütün bu eksikliklerine rağmen mevcut sistemle getirilmek istenen yaklaşımın sonucu olarak teftiş kurullarının kaldırılması ve kamu denetim sisteminin bir ayağının sadece “iç denetçiler” sistemi üzerine oturtulmasının önemli sakıncalar doğuracağı düşünülmektedir. Bu sakıncaların belli başlıları şunlardır:

— Uzmanlık isteyen karmaşık nitelikteki suçlarla ve örgütlü suçlarla mücadele ve soruşturmaların sekteye uğraması veya uzman olmayanlarca yürütülmesi,

— Getirilmek istenen sistemin bir sonucu olarak özellikle üst düzey yöneticiler de dahil olmak üzere memur soruşturmasının hemen hemen tümüyle ortadan kalkması veya bu konuda fonksiyonel bağımsızlığı ve meslekî güvencesi olmayan iç denetçilerin kendilerinin amiri durumunda olan yöneticiler hakkında soruşturma yapma durumunda kalmaları,

— Farklı bakanlık memurlarınca müştereken işlenen suçların soruşturulmasında yaşanacak belirsizlikler,

— Muhtelif bakanlıkların teftiş kurullarının kendi bakanlıklarının görev alanları dışında da yürütmekte oldukları programlı teftiş faaliyetlerinin kaldırılmasından kaynaklanacak sorunlar (çevre kirliliği konusunda yapılması zorunlu denetim faaliyetlerinden, radyasyon güvenliği denetimine kadar bir çok alanda).

Bahsedilen bütün bu sakıncalar dikkate alındığında iç denetim ve teftiş fonksiyonlarının birbirlerinin alternatifini değil tersine birbirlerinin tamamlayıcısı olacak

²⁴⁶ www.bmder.org.tr

şekilde yeniden görev tanımlarının yapılması ve bu tanımlar yapılırken de uluslararası standartların dikkate alınması bir zorunluluktur.

İç denetim sistemi ile ilgili olarak söylenebilecek son bir konu da ne KYTK da ne de KMYKK da iç denetim sisteminin kurumsal yapısı ile ilgili olarak hiçbir düzenlemeye yer verilmemiş olmasıdır. İç denetçilerin bağımsızlığı, kurum içi idarî kademelerdeki statüleri açık değildir. Bu açıdan sistem “İç Denetçilik Müessesesi” yerine “iç denetçiler” kavramı üzerine tesis edilmektedir ki, doğru işletilmesi halinde bir kurumun gelişimine çok önemli katkıları olabilecek olan iç denetçilik sisteminin bu hali ile amaca hizmet etmesi mümkün değildir.

2. Dış Denetim ve Sayıştay

KYTK Sayıştay’ın üstlendiği dış denetimi ya kendinin yapacağı ya da kamu veya özel kurum ve kuruluşlara yaptıracakını hükme bağlanmaktadır.

Yaptırmadan kastedilen, özel sektör denetim firmalarından yararlanmaktır. Ancak bundan kamusal denetim hizmetinin bütünüyle özel sektör firmalarına devredilmesi gibi bir niyetin amaçlanmaması ya da uygulamanın bu yöne çekilmemesi gerekmektedir. Kaldı ki, şu an için ülkemizde özel sektör dahil denetim mesleğinin genel kapasitesinin ve gelişkinlik düzeyinin uluslararası standartlarının çok gerisinde olduğu dikkatlerden kaçmamalıdır.

Öte yandan, Sayıştay’ın teşkilât yapısı içinde özel ihtisas daireleri oluşturulması ve bölge düzeyinde birimler kurulması gibi tercihler de Sayıştay’ın kuruluş felsefesinin mahallî idareler meclisleri adına değil, TBMM adına denetim yapmak olduğu dikkate alınarak ve başka ülke uygulamalarının iyice analiz edilip ne gibi verimli sonuçlar doğurduğuna bakılarak yapılmalıdır. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu’nun (YDK) kendi örgüt bünyesine alınacak olmasının YDK’nın sahip olduğu standartlar dikkate alındığında Sayıştay’ın kapasite zenginliğine önemli bir katkı sağlayacağı da kuşkusuzdur.

Bu bağlamda işaret edilmesi gereken bir başka nokta da, Sayıştay denetim kapsamına giren kuruluşların sayıca artacak olmasının getireceği iş yükü artışının kamu idarelerinde iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin oluşumu, modern denetim metotları ve bilişim teknolojisi imkânları ile dengelenecek olmasıdır. Tek tek işlemlere odaklanan “işlem tabanlı denetim” yaklaşımının getirdiği iş yükü ile “sistem tabanlı denetim” yaklaşımının getireceği iş yükü ayrı ölçütlere göre değerlendirilmek durumundadır.

Dolayısı ile iç denetim, teftiş, soruşturma, inceleme fonksiyonlarının bir kurumda iyi ve sağlıklı tanımlanması Sayıştay'ın dış denetim fonksiyonunun da iyi işlemesi için önkoşuldur. Bütün bunlar gözönüne alınarak hazırlanmakta olan Sayıştay Yasa Tasarısı'nın sağlıklı bir değerlendirmesinin yapılabilmesi için taslak bir an önce kamuoyunun eleştirilerine açılmalıdır.

3. Kamuoyu Denetimi

Getirmek istenen sistemde kamuoyu denetiminin bilgi edinme hakkı ve saydamlık ile sağlanacağı ayrıca KYTK ile getirilmek istenilen halk denetçisi sisteminin de bu sürece katkı sağlayacağı anlaşılmaktadır. Bu birinci ayağın kamuoyu denetimi için önemli bir zemin oluşturacağı reddedilemez. Ancak, bürokratlar ile siyasetçiler arasındaki ilişkilerin sınırlarının net olarak çizilmesi bu konuda istenilenin alınması için gereklidir. Siyasetçi, basın, bürokrat ve iş dünyası ilişkisinin çerçevesinin belirlenmesi ve etik kurallarının saptanması saydamlığın ayrılmaz bir parçası olarak düşünülmelidir.

KYTK'da mahallî idareler halk denetçisi terimi kullanılmak suretiyle kamu denetçiliği kurumunun kurumsallaştırılması yönünde önemli adımlar atılmıştır. Tasarıdaki sisteme bakıldığında halk denetçisine, idarenin işlem ve eylemlerinin hukuka uygunluğu değerlendirme yetkisinin verildiği görülmektedir. Halk denetçisine verilen yetki bağımsız mahkemelerin yargılama yetkisine alternatif olma potansiyeli taşımaktadır. Bu haliyle KYTK'nun 42'nci maddesi, Anayasanın 9'uncu maddesinde yer alan "yargı yetkisi, Türk milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır" hükmüne aykırılık taşıyamamaktadır. Ayrıca, dünyanın her yerinde kamu denetçisi elindeki en önemli silahın moral yaptırımını, başka bir ifade ile ikna, eleştiri ve kamuoyuna açıklama olduğu unutulmamalıdır. Bu moral yaptırımın da ancak demokratik değerlerin yerleşmiş olduğu ülkelerde işe yaradığı kuşkusuzdur. Yerel düzeyde halk denetçiliği sistemi kurmanın yurttaşlar yararına ne gibi etkiler yaratacağı, ombudsmanların bu haliyle gerçekten bağımsız çalışıp çalışmayacakları, ombudsmanlıklara işin ehli kişilerin seçilip seçilmeyeceği gibi konular üzerinde ciddiyle durulmalıdır.

Yerel düzeyde halk denetçiliği yerine, tüm kamu yönetimini kapsayacak ve sorumluluk alanı geniş tutulacak bir merkezi kamu denetçiliği kurumunun kurulması yönündeki çalışmalar tamamlanmıştır. Mecliste kabul edilen yasa tasarısı Cumhurbaşkanı tarafından Anayasa Mahkemesine götürülmüş, Anayasa Mahkemesi de yasanın yürütmeyi durdurma kararı vererek yasanın uygulanabilirliğini engellemiştir.

B. YENİ DENETİM ÖNERİSİ

Türk kamu yönetiminde denetim sisteminin karşı karşıya bulunduğu sorunları, bu sorunların çözümüne yönelik yapılan çalışmaları inceledikten sonra sorunların çözümünde göz önüne alınacak ve denetim sistemimizin yeniden yapılandırılmasında yararlanılabilecek noktaları şu şekilde belirtmek gerekmektedir.

— Uluslararası Standartlar Ve İyi Uygulama Örnekleri Dikkate Alınarak Denetim Mesleğinin Geliştirilmesine Yönelik Düzenlemeler Yapılması

Denetim Hizmetlerinin ayrı bir meslek olduğu kabul edildiğinde devlet memurlarının sınıflandırılmasında “Denetim Hizmetleri Sınıfı”nın oluşturulması gereklilik göstermektedir. Bu uygulamanın bir sonucu olarak da, denetim elemanlarının malî ve idarî yönden güçlendirilmesi, Danıştay kararlarının da desteklediği şekilde denetimde kariyer sisteminin tam olarak oturtulması, meslek elemanları arasında ücret konusunda büyük farklılıklara son verilmesi uygulamaları düzenleme gerektiren alanlar olarak kendini gösterecektir. Ayrıca düzenlilik ve hukukîlik denetiminden performans denetimine geçişin sağlanabilmesi ve diğer önerilerin gerçekleştirilmesini sağlamaya yönelik çerçeve yasa niteliğinde bir “Türk Denetim Yasası” çıkarılmasına ihtiyaç vardır. Bu yasada, denetim elemanlarının görev, yetki ve sorumluluklarının kapsamına, göreve atanmalarına, görevden alınmalarına ve teminatlarına ilişkin hükümler yer alacağı gibi, denetimin temel amaçlarına, denetim programının hazırlanmasına, iç kontrol sistemi ve denetim ilişkilerinin düzenlenmesine yönelik genel hükümler de yer bulmalıdır. Ayrıca bir “Ulusal Denetim Kurulu” oluşturulmasına ilişkin esaslar da bu yasada ilkeler bazında yer almalıdır.

Ulusal Denetim Kurulu’nun oluşturulmasında, meslek kuruluşlarının ve belli başlı derneklerin temsilcilerinden yararlanılmalıdır. Bu kurulun görev ve yetki alanı içinde, denetim standartlarının oluşumuna katkıda bulunulması, ülke içi ve dışındaki gelişmelerin izlenilmesi, denetimle ilgili araştırmaların yapılması, denetim metotlarını ve tekniklerini içeren el kitaplarının ve rehberlerinin hazırlanması, denetim elemanlarının bağımsızlıklarına ilişkin hususların dikkatle izlenmesi, denetimde karşılaşılan sorunları tartışarak, gerektiğinde ilgili mercilere tavsiyelerde bulunulması gibi hususlar yer almalıdır. Kurul yıllık faaliyet sonuçlarını ve Türkiye’de denetimle ilgili durumu ve denetim karşılaştığı sorunları her yıl hazırlayacağı bir raporla kamuoyuna açıklamalıdır. Uluslararası Kamu Denetim Standartlarını takip edecek olan

kurulun İç denetim Koordinasyon Kurulunun da fonksiyonlarını kapsayacak ancak daha geniş anlamda görev ifa edecektir. Başbakanlığın bünyesinde örgütlenmesi veya onunla ilişkilendirilmiş bir koordinasyon birimi olarak düşünülmesi kurulun bağımsızlığı açısından önem kazanacaktır.

Türkiye'deki belli başlı denetim birimleri ile uluslararası kuruluşların ve denetimle ilgili sivil toplum örgütlerinin de katılımının sağlanacağı "Denetim Şurası"nın oluşturulması gerekmektedir. Her yıl düzenli bir biçimde toplanacak olan şura, denetim birimleri arasında iletişimi sağlamak, ulusal denetim standartlarını yayımlamak, ilgili mercilere tavsiyelerde bulunmak ve denetimin bağımsızlık ve meslekî özen ilkelerini saptayarak bunların uygulanabilirliği için çalışmalarda ve her türlü platformda girişimlerde bulunmak gibi yetkileri olmalıdır. Yapılan toplantılar sonucunda alınan kararlar yayınlanacak bir bildiri ile kamuoyu ile paylaşılmalıdır.

Denetim birimleri arasında yaşanan görev çakışmalarını önlemek amacıyla, denetim birimlerinin görev ve yetkileri incelenerek, aynı amacı gerçekleştirmeye yönelik birden fazla denetim biriminin yetkisi olan alanlarda sadece bir denetim biriminin yetkili kılınması gerekmektedir. Aynı denetim alanında farklı amaçlarla denetim yapan denetim birimleri arasında işbirliği ve koordinasyon sağlanarak kuruluşlar üzerinde denetim yoğunluğu hafifletilmelidir.

Merkezi denetim elemanlığının kariyer bir meslek olarak kabul edilmesinden hareketle mesleğe alınmanın giriş ve yeterlilik sınavları ile yapılması, idari görevlerden doğrudan mesleğe atanmanın önüne geçilmesi gerekmektedir. Farklı statü ve unvandaki denetim organı unvanı yerine tek bir denetim organı oluşturulması ve tek bir unvan kullanılması önem arz etmektedir.

— Yolsuzlukla Mücadele Birimi Kurulması

Gerekli hukuki ve kurumsal bağımsızlık mekanizmaları ile düzenlenerek uluslararası örneklerden de yararlanmak suretiyle Türk kamu yönetiminin kurumsal kültürü de dikkate alınmak suretiyle böyle bir birimin oluşturulması bu alanda atılmış en önemli adım olacaktır. Bu kurum Başbakanlığa bağlı veya onunla ilişkilendirilmiş olarak Başbakanlık Teftiş ve Maliye Teftiş Kurullarını da bünyesine katacak bir yapılandırma içinde düşünülmelidir. Bu yapı MASAK'tan, Emniyet Genel Müdürlüğü ve diğer istihbarat kuruluşlarından lojistik destek alabilecek bir çerçevede örgütlenmelidir. Ancak; Yolsuzlukla Mücadele Biriminin diğer bazı ülke örneklerinde

görüldüğü gibi siyasi nedenlerle bir kenara itilip etkisizleştirilmemesi için gerekli mesleki ve hukuki güvencelerle donatılmasına bilhassa dikkat edilmelidir.

— **Denetimin Yüksek Meslekî Standartlarla Yürütülmesi Ve Kalitesinin Arttırılması**

Denetim birimlerinin, denetledikleri organ ve kurumların öncelikli ve riskli alanlarını dikkate alarak denetim faaliyetlerini stratejik planlara dayandırmalı ve yıllık programlara göre yürütmelidir. Denetim elemanlarının yaratıcılığını engellemeyecek tarzda denetim metot ve tekniklerini içeren el kitapları ve rehberler hazırlanmalı ve bunlar sürekli gözden geçirilip yenilenmelidir. Denetim elemanları mesleğe alınmadan önce meslek kuruluşlarınca denetimle ilgili temel konularda eğitimden geçirilmeli, mesleğe alındıktan sonra de mesleğin gelişme ve yeniliklerini izleyebilecek tarzda sürekli ve sistematik bir biçimde eğitilmelidirler.

— **Denetimin Bağımsızlığının Yerleştirilmesi Ve Kökleştirilmesi**

Denetimin vazgeçilmez koşulu bağımsızlıktır. Bu nedenle hazırlanacak yeni denetim yasası ile denetim birimleri ve denetim elemanlarının bağımsızlığı, uluslararası standartlara uygun biçimde güvence altına alınmalıdır. Bu kapsamda denetim görevinin planlanması, programlanması ve yürütülmesinde, denetim elemanına denetlenecek hususların önceliklerini tespit etmek ve yapılacak denetimlere uygun yöntemleri seçmek serbestsinin sağlanmasının yanında bunların önceden belirlenen objektif ilkelere bağlı olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Denetimin bağımsızlığı için vazgeçilmez unsurlardan olan, yetkili makamın, denetlenecek işlerin nasıl yapılacağına, denetim öncesinde ve sonrasında raporun kapsam, biçim ve sonuçlarına müdahale etmemesi, denetim elemanına sonuç ve önerilerini değiştirmesi yönünde baskıda bulunmaması hususlarının yasal teminatlara bağlanması zorunludur.

— **Parlamente'nin Bütçe Sürecinde Etkinliğinin Arttırılması**

Kanunlarda yapılacak düzenlemelerle bütçe kanunlarında yürütme organına ödenekler konusunda fazla yetki verilmemelidir. Özellikle mali işlemlerdeki usulsüzlükler ve borç yönetimi konusunda Sayıştay raporları dikkate alınarak raporların gereğinin yapılması hususunda titizlikle durulmalıdır. Ayrıca her yıl görüşülerek kabul edilen kesin hesap kanun tasarıları ciddi bir biçimde ele alınmalıdır.

— Denetimi Sınırlayan Yasal Düzenlemelerin Ve Fiili Uygulamaların Kaldırılması

Kamu kaynaklarının parlamento denetimi dışında kalmasına yol açan yasal düzenlemeler Anayasa'nın 160'ıncı ve 165'inci maddelerine uygun hale getirilmelidir. Kamu kaynaklarının kurulan vakıflar, dernekler, şirketler ve iktisadi işletmeler eliyle kullanılmasına son verilmeli ve böylelikle kamu malı yönetiminin olağan rejimi içine alınacak kamu kaynaklarının olağan denetimlere tabi olması da gerçekleştirilmelidir. Kamu kurum ve kuruluşlarının üst yönetime yakın merkez birimlerinin denetim dışı bırakılması fiili uygulamasına son verilmeli ve denetimsiz alan bırakılmamalıdır. Denetim Çerçeve Yasası, denetim elemanlarının meslek teminatlarını idari işlere nezaret ve idari görevlerin tedviri gibi fiili görevlendirmeleri kapatacak biçimde düzenlenmelidir. Böylelikle denetimin bu şekilde kısıtlanmasına yol açan uygulamaların ortaya çıkması önlenecektir. Ayrıca denetim ve teftiş birimi bulunmayan kamu kurum ve kuruluşlarında denetim birimleri oluşturulmalı, denetim elemanlarının yetersiz olduğu kuruluşlarda ise denetim birimleri ek elemanlarla takviye edilmelidir.

— Çağdaş Denetim Tekniklerinin Uygulanması Ve Kökleştirilmesi

Mevcut denetim elemanlarının etkinliğini arttırmak, idarede verimlilik, etkinlik ve tutumluluk anlayışını yerleştirmek üzere yapılmakta olan hukukîlik denetimleri, performans denetimleri ile desteklenmelidir. Bu bağlamda gerek hukukîlik gerekse performans denetimlerinin yapılmasında sistem tabanlı denetim teknikleri kullanılmalıdır. Malî denetim ve özellikle performans denetimi sabırlı, yaratıcı, analitik düşünen, ekip çalışmasına ve işbirliğine yatkın, denetim kültürünü özümsemiş denetim elemanlarına ihtiyaç gösterdiğinden denetim elemanlarına bu niteliklerin kazandırılması için gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.

— İç Kontrol Sistemin Yeniden Düzenlenmesi Ve Geliştirilmesi

Kurumlarda iç kontrol sisteminin işleyişini ve dayandığı unsurları açıklayan yasal bir düzenleme yapılmalıdır. Bu yasal düzenleme çerçevesinde iç kontrol sistemi yeniden düzenlenmelidir. Kamu kurumları iç kontrol yapısının önemli bir ögesi olarak bağımsız bir denetim fonksiyonu oluşturmalıdır. Yöneticiler denetim fonksiyonuna yönelik hedefleri belirlemeli ve bunların yerine getirilmesi bakımından denetçiler üzerinde kısıtlama getirilmemelidir. Yöneticiler ile iç kontrol elemanları riskleri

belirlemek ve kontrollerin azaltılmasını tasarlamak üzere birlikte çalışmalıdırlar. Yetersizlikleri tespit etmek ve düzeltici önlemler hakkında tavsiyelerde bulunmak üzere iç kontrol faaliyetlerini periyodik olarak değerlendirme sorumluluğunu denetçilere vermelidirler.

— Yerel Halk Denetçiliği Kurumu Yerine Merkezi Bir Kamu Denetçiliği Kurumu Oluşturulması

Kamuoyu denetimi açısından etkinliği, bağımsızlığı tartışmalı ve yönetim sorunları büyük olabilecek yerel ombudsmanlık (halk denetçiliği) yerine Anayasada gerekli değişiklik yapılarak uluslararası örnekleri de dikkate alınmak suretiyle merkezi bir kamu denetçilik kurumunu öngören yapılanmaya gidilmesi daha uygun olacaktır.

— Yüksek Denetimin Yeniden Yapılandırılması

TBMM'nin kamu kurum ve kuruluşları üzerindeki denetim görev ve yetkisi gözden geçirilmeli ve çağdaş bir TBMM denetimini sağlamak üzere, öncelikle Anayasanın 160 ıncı, 164 üncü ve 165 inci maddeleri birleştirilerek yeniden düzenlenmelidir. İstisnasız tüm kamu fonlarını (Avrupa Birliği fonları dahil) kullanan tüm kurum ve kuruluşlar TBMM denetimine tabi olmalıdır. TBMM adına denetim görev ve yetkisi sadece tek bir yüksek denetim kurumuna ait olmalıdır. TBMM adına denetim görev ve yetkisini yürütmek üzere, Sayıştay ve Yüksek Denetleme Kurulunun mevcut yapıları ve fonksiyonları değiştirilerek, her iki yüksek denetim kurumunun tüm değerlerinin ve birikimlerinin aynı potada birleştirildiği çağdaş ölçeklere sahip yeni bir (Türkiye Yüksek Denetim Kurumu, Türkiye Ulusal Denetim Kurumu veya vb. adlarda) yüksek denetim kurumu kurulmalıdır. Ancak bu modelin genel kabul görmemesi halinde, Sayıştay şemsiyesi altında, Sayıştay ve Yüksek Denetleme Kurulu burada önerilen model doğrultusunda tek çatı altında birleştirilebilir. Sayıştay ve Yüksek Denetleme Kurulunun tek çatı altında toplanması konusunda temel önermelerden biri olarak, Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetimi, mali kontrol ve dış denetim sistemi alanlarındaki getirilmek istenen yeni düzenlemelerin dikkate alınması zorunludur.

Kamu Mali Yönetimi Mali Kontrol Kanunu ile getirilen iç denetim sistemi, Sayıştay'ın bugün yaptığı uygunluk denetiminin, yeni kurulacak bir denetim sistemine yaptırılması temeline dayanmaktadır. Türkiye'de iç denetim sisteminin kurulması

sonucu, Sayıştay'ın bugünkü denetim modelini sürdürmek istemesi halinde, sonuç alınması mümkün görünmeyen mükerrer bir denetim yapısı ortaya çıkacaktır. Bu nedenle Sayıştay'ın bugünkü uygunluk temeline dayanan denetim modelini sürdürmesi mümkün değildir. Sayıştay'ın; finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerinin birlikte yürütüldüğü ve raporlandığı bir denetim türü olan ekonomik denetim modeline geçmesi bir zorunluluktur. Bunun sağlanması ise Sayıştay'da yapısal ve işlevsel dönüşümler gerçekleştirilmesine bağlı bulunmaktadır.

Sayıştay'ın yargısal görev ve yetkileri kaldırılarak sadece yüksek denetim organı olması sağlanmalıdır. Yüksek denetim alanında yargısal süreçleri gerçekleştirmek üzere Danıştay bünyesinde yeteri kadar ihtisas dairesi kurulmalı, Sayıştay'ın mevzuata uygunluk temeline dayanan denetim raporları bu dairelerde sonuçlandırılmalıdır.

Sayıştay denetimine tabi tüm kurum ve kuruluşlarının denetim organları düzenledikleri raporların bir örneğini Sayıştay'a göndermesi sağlanmalıdır. Sayıştay denetimine tabi tüm kurum ve kuruluşlarının denetim organlarından her konu ve olaya ilişkin inceleme ve soruşturma isteme yetkisine sahip olmalı ve iç denetim organlarının soruşturma raporlarını hiçbir makamdan izin ve onay almaksızın Danıştay'a veya diğer yargı organlarına intikal ettirebilmelidir.

TBMM'de Kamu Hesapları Denetleme ve Değerlendirme Komisyonu kurulmalı, bu Komisyon, Sayıştay tarafından düzenlenen ve TBMM'ye gönderilen tüm denetim ve ekonomik analizlere dayalı özel raporları görüşmeli ve sonuçlandırmalıdır.

— Yerel Yönetimlerin Denetiminin Yeniden Yapılandırılması

Yerel yönetimlerde denetimin kapsamı ve türleri iç ve dış denetim şeklinde ortaya konulmalıdır. Buna göre; denetim, iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, malî ve performans denetimini kapsamalıdır. İç denetim; yerel yönetim birimi başkanı veya görevlendireceği iç denetçiler; dış denetim ise Sayıştay tarafından yapılmalıdır. Ayrıca, yerel yönetim biriminin malî işlemler dışında kalan diğer idarî işlemleri, idarenin bütünlüğüne ve kalkınma planı ve stratejilerine uygunluğu açısından İçişleri Bakanlığı tarafından denetlenmesine devam edilmelidir. Yerel yönetim birimine bağlı kuruluş ve işletmeler yukarıdaki esaslara göre denetlenmeli ve denetimlere ilişkin sonuçlar kamuoyuna açıklanarak belediye meclisinin de bilgisine sunulmalıdır.

SONUÇ

Kamu yönetiminde birikmiş ve ağırlaşmış sorunların çözülmesi, yolsuzlukların ve suistimallerin önlenmesi kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlayacak bir mali yönetim ve denetim sisteminin hayata geçirilmesini zorunlu kılmaktadır. Mali denetim alanının düzenlenmesi AB müktesebatına uyum kapsamında taahhüt edilen bir konu olması nedeniyle önem ve öncelik taşımaktadır.

Bu kapsamda özellikle son birkaç yılda gerçekleştirilen ve kamuoyuna “kamu yönetiminde reform” olarak yansıtılan önemli çalışmalar yapılmaktadır. Bunlardan en önemlileri Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasası ile Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısıdır.

Söz konusu kanun ve tasarının, sorunlu ve eskimiş kamu yönetim sistemimizin çağdaş yönetim ve denetim yapısına kavuşturulmasında son derece önemli olduğu açıktır. Bu nedenle, kamu yönetim ve denetiminde temel sorunların ne olduğu ortaya konulmalı ve tespit edilen sorunlara yönelik çözümler oluşturulmalıdır. Denetim olgusu yapısal sorunları ile birlikte yeniden değerlendirilmelidir. Bu bağlamda Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısında yapılacak düzenlemeler ile kamu kurum ve kuruluşlarının hazırlanacak teşkilat kanunlarında birbirine uyumluluk göstermek zorundadır. Söz konusu düzenlemelerde özellikle denetimin işlevsel bağımsızlığı ile performans denetimi hususları üzerinde titizlikle durulmalıdır. Bu kamu kaynaklarının hukuka uygun ve verimli bir şekilde kullanılması açısından büyük önem taşımaktadır.

Ülkemizde de denetime yönelik olarak değişik kesimlerden gelen yeniden yapılanma talebi arttıkça, denetimin türü ve tekniklerinin değişmesi, daha çağdaş tür ve tekniklerinin uygulanması gündeme gelecektir. Bu talepleri yapacak en önemli güç kamuoyu ile bunların temsilcilerinin bulunduğu parlamentodur. Kamu parasının gerçek sahibi olan halk ile demokratik sistemlerde halkın seçilmiş temsilcileri yönetimden hesap sordukça, geleneksel denetim yerine modern denetim hayata geçirildikçe, yöneticiler arasında hizmetlerin maliyeti ve faydası gibi konulara eğilmeye önem verilecek ve kamu hizmeti anlayışı da değişecektir. Türkiye'deki denetim sisteminin geleneksel rolünden çıkması ve kamu yönetiminde performansın ölçülmesine esas olmak üzere hedeflerin ve bu hedeflere ulaşmayı sağlayan faaliyetlerin, doğru olarak belirlenmesi ile verimlilik ve etkinlik düzeyi büyük ölçüde artacak, kaynakların kötü kullanılması azalacak, kamu yönetiminin bu yolla iyileştirilmesi mümkün olabilecektir.

Bu değişimde en önemli görev parlamentoya düşmektedir. Çünkü yönetimin denetimi demek, kamuoyunu ve parlamentonun haber alma hakkını kullanabilir hale getirmek demektir. Bu denetim türünün çıktısı olan raporların gideceği adreslerden ikisi kamuoyu ve parlamentodur. Yasama organının yürütmeyi denetlemesi, kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgili hesap sorması, onlar adına çok iyi örgütlenmiş, uzmanlaşmış denetim kurumlarınca yerine getirilmektedir. Parlamentonun ve kamunun haber alma olanağını sağlayan, kaynakların verimli etkili ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığını ve kamu kaynakları kullanan kamu görevlilerinin hedeflere ulaşma derecesini değerlendiren çağdaş bir denetime ihtiyaç duyulmaktadır. Parlamento tarafından da bu ihtiyacın hissedilmesi, bu denetimi yapacak denetim kurum ve mekanizmalarının talep ve ihtiyacı doğrultusunda, yasal ve idarî olarak desteklenmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR:

Akgül, Başak Ataman, *Türk Denetim Kurumları*, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2000.

Akgündüz, Ahmet, *Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi*, Sayıştay Yayınları, Ankara, 1997.

Akıncı, Müslüm, *Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1999.

Altuğ, Figen, *Malî Denetim*, 2. Baskı, Ezgi Kitapevi Yayını, Bursa, 2000.

Arens, Alvin A. ve James K. Loebbecke, *Auditing*, Fourth Edition, Frentice-Hall International Editions, USA, 1988.

Atay, Cevdet, *Devlet Yönetimi ve Denetimi*, Alfa Yayınları, İstanbul, 1999.

Balta, Tahsin Bekir, *İdare Hukuku Ders Notları II*.

Baransel, Atilla, *Çağdaş Yönetim Düşüncesinin Evrimi*, C.1, İÜİF İşletme İktisadı Ens.Yayını, İstanbul, 1979.

Blackham H.J., *Political dicipline in a free society*, Londres, 1960.

Coşkun, Gülay, *Devlet Bütçesi*, 5. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 1997.

Douglas R. Carmichael, John J. Willingham ve Carol A.Schaller, *Auditing Concepts and Methods*, Six Edition, The McGraw-Hill Companies, USA, 1996.

Duran, Lütfi, *İdare Hukuku*, İstanbul, 1982.

Dye, M.Kenneth, *Accountability, Auditing and Democracy*, Lahore, 1996.

Ergun, Turgay ve Aykut Polatoğlu, *Kamu Yönetimine Giriş*, TODAİE Yayını, Ankara, 1988.

Eroğul, Cem, *Cumhurbaşkanı'nın Denetim İşlevi, Türkiye'de Demokrasinin Denetim Kurumları*, AÜHF Yayını, No: 33, Ankara, 1975.

Eroğlu, Halil, *İdare Hukuku*, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974.

Flint, David, *Philosophy and Principles of Auditing: An Indoduction*, Macmillan Education Ltd, Hong Kong, 1988.

Geist Benjamin, *Devlet Denetimi*, Çev. ATAÇ Beyhan, Sayıştay Yayını, No:28/10, Ankara, 1988.

- Geist, Benjamin, Mirzahi, Nissim, “*State Audit: Principles and Concepts*”, *State Audit and Accountability*, State of Israel State Comptroller’s Office, Jerusalem, 1991.
- Gournay B., *Yönetim Bilimine Giriş*, Çev: İ. Kuntbay, TODAİE Yayınları, Ankara, 1971.
- Gözübüyük, Şeref, *Türkiye’de Yerel Yönetimler*, TODAİE Yayınları, Ankara, 1967.
- Gözübüyük, Şeref, *Yönetim Hukuku*, Turhan Yayınevi, Ankara, 2000.
- Gözübüyük, Şeref, *Yönetimsel Yargı*, Turhan Yayınevi, Ankara, 1998.
- Gözübüyük Şeref ve Akıllıoğlu, Tekin, *Yönetim Hukuku*, Turhan Yayınevi, Ankara, 1992.
- Gündüz, Nihat, *Kalkınma İçin Sistemci Denetim*, TODAİE, Ankara, 1974.
- Güredin, Ersin, *Denetim*, Beta Yayınları, İstanbul, 1998.
- Gürhan, H.Hüseyin, “*Sayıştay’ın Tarihsel Gelişimi*”, 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı, 1997.
- İnan, Atilla, *Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı*, Ankara, 1992.
- İsbir, Eyüp, *Türkiye’de Devlet Memurlarının Denetimi*, AİTİA Yayınları, Ankara, 1977.
- Kanada Kapsamlı Denetim Vakfı, *Kanada’da Kapsamlı Denetim*, (Çev. B.M. Özgüven), Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1987.
- Kaya, Ali, *Devlet Denetleme Kurulu*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Bölümü Doktora Tezi, İstanbul, 1992.
- Kazmier J. Leonard, *İşletme Yönetimi İlkeleri*, Çev: Cemil Cem, TODAİE Yayını, 1979.
- Kenger, Erdal, *Kamu Denetiminde Standardizasyon*, DENETDE Yayınları, Ankara, 2003.
- Kesmez, Necdet, Gören İhsan, *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim Kurumları*, TESEV Yayınları, Ankara, 2005.
- Khan, Ziaul Haq, *Introduction to Government and Financial Audit*, P.A.W, Lahore, Pakistan, 1991.
- Köse, H.Ömer, *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, Sayıştay Yayını, Ankara, Ekim 2000.
- Ludwing Von Mises, *Bürokrasi*, Çev.:F.Ergin, Türk Ekonomi Kurumu Yayını, İstanbul, 1947.

Marx, Fritz Morstein, *The Administrative State*, The University of Chicago Pres, Chicago, 1957

Mihçioğlu, Cemal, *Kırtasiyecilikle Savaş*, SBF Yayını, Ankara, 1978.

Nadaroğlu, Halil; *Yerel Yönetimler, Felsefesi, Ekonomisi, Uygulaması*, İstanbul, 1978,

Newman, William, *İşletmelerde ve Kamu Yönetiminde Sevk ve İdare*, Çev. Kenan Sürgit, TODAİE Yayınları, Ankara, 1979.

Onar, S. Sami, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, C.III, Akgün Matbası, İstanbul, 1966.

ÖZER, Hüseyin, *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Sayıştay Yayını, Ankara, 1997.

Özşen, Tayfur, *Kamu Yönetiminde Planlama İşlevi*, TODAİE Yayınları, Ankara, 1991.

Pirler, O., GÜRSOY E. ve BAŞSOY A.; *İl Düzeyinde Merkezi İdare-Mahalli İdare Görev Bölüşümü*, Türk Belediyecilik Derneği Yay., Ankara, 1997.

Roland N. McKean, *Efficiency in Government Through Systems Analysis*, New York, 1958.

Sanal, Recep, *Türkiye'de Yönetimsel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu*, TODAİE Yayınları, Ankara, 2002.

Soysal, Mümtaz, *100 Soruda Anayasanın Anlamı*, 7.Baskı, Ankara, 1987.

Taylor, Donald H. ve Glezen, G. William, *Auditing: An Assertions Approach*, John Willey and Sons, New York, 1997.

Tortop, Nuri, İspir G. Eyüp, Aykaç Burhan, *Yönetim Bilimi*, Yargı Yayınları, Ankara, 1993.

Tortop, Nuri, *Mahalli İdareler*, Yargı Yayınları, Ankara, 1999.

Tosun, Kemal, *İşletme Yönetimi*, Mars Basım Yayın ve Dağıtım Ltd.Şti., İstanbul-1984.

Weber, Max, *Sosyoloji Yazıları*, Derleyen: H.H. Gerth-C.Wright Milss, Çev.: Taha Parla, Hürriyet Vakfı Yayınları, İstanbul, 1986.

UN, *Handbook of Government, Auditing in Developing Countries*, UN Department of Economic and Social Affairs, 1977.

Yüzgün, Arslan, *Genel Denetim Yaklaşımı*, Dünya Yayınları, İstanbul, 1984.

Uzunçarşılı, İsmail Hakkı, *Osmanlı Devleti Teşkilâtında Medhal*, Türk Tarih Kurumu Yayınları, Ankara, 1984.

MAKALELER

Akın, Cengiz, “Kamu Yönetimimizde Yeniden Düzenleme Çalışmaları ve Denetim Sistemimiz”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı: 427, Haziran 2000.

Aktan, Tahir, “Mahallî İdarelerde Vesayet Denetimi”, **Amme İdaresi Dergisi**, C.9, S.3, Eylül 1976.

Aytar, Cengiz, “Kamu Kesiminde Yolsuzlukla Mücadele ve Bağımsız Denetim”, **İktisat İşletme ve Finans Dergisi**, Yıl:13, Sayı 146, Mayıs 1998.

Aytuna, Türkan, “Felsefeci Gözüyle Denetim” **Denetim Dergisi**, S. 10, Denetde Yayını, Ankara, 1986.

Badelt, Christoph, “New Concepts for the Supply of Government Services”, **Public Finance and the Quest for Efficiency**, Detroit, 1984.

Bilgen, Pertev, “Sayıştay’ın Yargı Düzeni İçindeki Yeri”, **İ.Ü.SBF Dergisi**, Nisan, 1994.

Dede, İhsan, “Genel İdaremiz ve İçişleri Bakanlığı Teftiş Heyetinin Fonksiyonu”, **Türk İdare Dergisi**, Yıl: 36, Sayı: 300, Mayıs-Haziran 1966.

Ellsworth, H. Morse, “Auditing Efficiency and Economy”, **State Audit Developments in Public Accountability**, Israel, 1981.

Eroğul, Cem, “Cumhurbaşkanının Denetim İşlevi”, **Ankara Üniversitesi S. B. F. Dergisi**, Cilt: 33, No: 1-2, Mart-Haziran 1978.

Ersöz, H.Yunus, “Yerel Yönetimlerde Fonksiyonel Değişim”, **Sayıştay Dergisi**, S.38, Eylül 2000.

Ertekin, Yücel, “Çağdaş Yönetim ve Denetim”, **Türk İdare Dergisi**, S.421, Ankara, Aralık 1998.

Eryılmaz, Bilal, “Kamu Bürokrasilerinin Denetlenmesinde Yeni Gelişmeler”, **Türk İdare Dergisi**, S.402, Mart 1994.

Fişek, Kurthan, “On Bureaucracy” **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, S.2, Haziran 1972.

Görmez, Kemal, “Türkiye’de Belediyeler ve Yerel Demokrasi”, **G.Ü.İİBF Dergisi**, C.6, S.2, Ankara, 1990.

Günel, Namık, “2000’li Yılların Eşiğinde Yönetimsel Denetim Sistemine Eleştirel Bir Bakış”, **Türk İdare Dergisi**, S.409, Aralık, 1995.

Hansen, H.S., “Ombudsman Kavramı”, Çev: Turgay Ergun, **Amme İdaresi Dergisi**, C.29,S.3, Aralık 1984.

Holmes, Arthur, Wayne S. Owemyer, Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri, Çev.:Oğuz Göktürk, **Bilgi Yay. Der.**, C.1,Yayın No:5, Ankara 1975.

- İğdeler, Serdar, “Belediyelerde Malî Denetim ve Etkinliği Sorunu”, **Türk İdare Dergisi**, S.409, Aralık 1995.
- Keleş, Ruşen, “Yerinden Yönetimlerin Özerkliği ve Bir Örnek Olay”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, C.2, Ankara, 1982.
- Khan, M. Arkam, “Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş”, (Çev. Faruk Eroğlu), **Sayıştay Dergisi**, Sayı:19, Ekim-Aralık 1995.
- Köksal, Erhan, “Türkiye’de Merkezi Hükümetin Taşra Örgütünün Denetimi”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 3,
- Kubalı, Derya, “Performans Denetimi”, **Amme İdaresi Dergisi**, C.32, Sayı: 1, 1999.
- Munro, W. Bennet; “İngiliz Belediyelerinin Tarihi”, **Türk İdare Dergisi**, S.202, Ocak-Şubat 1952
- Onaran, Oğuz, “Örgütlerde Denetim”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 1, 1977.
- Oytan Muammer, “Ombudsman Eliyle İdarenin Denetimi Konusunda Kıyaslı Bir İnceleme”, **Danıştay Dergisi**, S.19, 1975, Ankara,
- Örnek, Hüsamettin, “Kamu Yönetiminde Denetim ve İlkeleri”, **Denetim Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 71-72, Kasım-Aralık, 1991.
- Özarslan, Mustafa; “İngiltere’de Yerel Yönetimler Maliyesi”, **Türk İdare Dergisi**, Y.66, S.404, Eylül 1994.
- Özer, Ahmet. “Yerel Yönetimlerin Denetimi Üzerine Bir Değerlendirme”, **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, C.2, S:4 Temmuz 1993.
- Saran, Ulvi, “Türk Kamu Yönetiminde Denetim Sistemi”, **Türk İdare Dergisi**, S.407, Aralık 1995.
- Sharkansky, Ira, “The Development of State Audit”, **State Audit and Accountability**, State of Israel Comptroller’s Office, Jerusalem, 1991.
- Soybay, Selçuk, “Devlet Denetleme Kurulu’nun Görev Alanı”, **İHİ Dergisi**, Y. 4, S.13, Ankara, 1986.
- Tortop, Nuri, “Yönetimin İyileştirilmesi Çalışmalarının Denetlemeye Etkileri ve Yararları”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 31, Sayı: 2, Haziran 1998.
- Wakler, M.David, “Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı”, Çev. Müslüm Parlak, **Sayıştay Dergisi**, S.58, 2005.
- Wildavsky, A., The Political Economy of Efficiency, Costbenefit Analysis, System Analysis and Program Budgeting, **Public Administration Review**, C.26, S.4.
- Yıldırım, Uğur; “Türkiye ve Fransa Yerel yönetimlerinin Mali-İdari Politikalarının Karşılaştırılması”, **Türk İdare Dergisi**, S.414, Mart 1997.

SEMPOZYUMLAR-RAPORLAR

AICPA, **Committe on Auditing Procedure, Statement On Auditing Standarts**, New York, 1973.

CDLR, **Yerel Yönetimlerde Mali Yönetim, Fransa ve İngiltere Örneği**, Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1995

DDK, **Kamu Yönetiminde Denetim Hizmetlerinin Geliştirilmesi Ve Etkinliğin Sağlanması İçin Alınması Gereken Önlemlere İlişkin İnceleme Ve Araştırma Raporu**, Ankara, 1998.

-----, **Türkiye’de Denetim Organlarının Yapısı ve İşleyişi İle İlgili İnceleme ve Araştırma Raporu**, Ankara, 1994.

DPT, **Uzun Vadeli Strateji ve VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı**, Ankara, 2000.

-----, **8.BYKP Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonu Raporu**, Ankara, Ocak 2000.

-----, **8.BYKP Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması ÖİK Raporu**, Ankara, 2000.

-----, **Kamu Malî Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Malî Saydamlık Ö.İ.K. Raporu**, Ankara, 2000,

Dünya Bankası, **Türkiye Cumhuriyeti Muhasebe Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi**, Washington D.C., Ocak 1993.

GAO, **Government Auditing Standards: 2003 Revision - Yellow Book**, Washington D.C., 2003.

İçişleri Bakanlığı, **İçişleri Bakanlığı Teftiş Kurulu Araştırma Raporu**, İç-Düzen Projesi, C.1, Mülkiye Teftiş Kurulu Kitaplığı Kayıt No:29, Ankara, Nisan 1970.

INTOSAI, **The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts**, Peru, 1977.

Keleş, Ruşen, **“Yerel Yönetimlerde Denetim”, Avrupa’da Yerel Yönetimler Üzerinde Denetim ve Türkiye Konulu Konferans**, 1996, Ankara.

Özeren, Baran, Kaya, Safiye, **Kamu Harcamalarının Denetimi Bağlamında Sayıştay’ın Avrupa Birliğine Uyumlaştırılması, Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu –Maliyesinin Uyumu**, 17.Türkiye Maliye Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2002.

SAYIŞTAY, **Avrupa Birliğiyle Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişiyle İlgili Tavsiyeler**, Sayıştay Yayınları, Ankara, Eylül 2000.

-----, **İç Kontrol: Kamusal Hesapverme Sorumluluğu İçin Bir Yapı Oluşturulması Bilgi Notu**, Araştırma ve Tasnif Grubu, Ankara, 2002.

-----, **Cumhuriyetin 50'nci Yılında Sayıştay**, Sayıştay Yayınları, Ankara, 1973.

-----, **Sayıştay Tanıtım Kitapçığı**, Sayıştay Yayınları, Ankara, 2001.

The World Bank,, **Republic of Turkey, A Report on the Development of Accounting, Financial Reporting and Auditing Services**, Washington D.C., January 1993.

The World Bank, **Financial Accounting Reporting and Auditing Handbook**, 1.Edition, Office of the Director Loan Defertment, January, 1995.

TİDE, **İç Denetim Meslekî Uygulama Standartları**, Yayın No: 2, Tasarım Matbaacılık, İstanbul, Mart 1998.

TİDE, **Dünyada ve Türkiye'de Meslek Organizasyonları, İç Denetim** , S. 1, İstanbul, Sonbahar 2001.

TODAİE, **Merkezi Hükümet Teşkilâtı Kuruluş ve Görevleri (MEHTAP) Araştırma Raporu**, Ankara, 1966.

-----, **Kamu Yönetimi Araştırması (KAYA) Genel Rapor**, Ankara, 1991.

-----, **İdari Reform Danışma Kurulu Raporu, İdarenin Yeniden Düzenlenmesi: İlkeler ve Öneriler**, Ankara, 1971.

-----, **Teftiş ve Denetim Hizmetleri Üzerine Ortak Bir Araştırma Raporu, Teftiş ve Denetleme Hizmetlerini Geliştirme Projesi 1. Kurumlar Arası Müfettişler Kursu Dosyası**, Ankara, 1966.

TÜRMOB, **Türkiye Muhasebe Denetim Standartları 2001**, Yayın No: 166, TİMÜDESK Seri No: 5, Ankara, Ekim 2001.

UN, **Handbook of Government, Auditing in Developing Countries**, UN Department of Economic and Social Affairs, 1977.

<http://www.tcmb.gov.tr/yeni/evds/yayin/yay5.html> - 10k

http://www.intosai.org/en/portal/about_us/

<http://www.theia.org>

<http://www.coso.org>

<http://www.bmder.org.tr/>