

YÖNETİMİN DENETİMİNDEN DENETİMİN YÖNETİMİNE

Erdal KULUÇLU*

GİRİŞ

Denetimin kökenleri çok eski tarihlere dayanmakta, bir yerde insanların toplum halinde yaşamaya başlaması ile denetim vazgeçilmez bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Sanayi devrimiyle birlikte canlanan iktisadi yaşam ve bu yaşama kamu otoritesinin farklı mülahazalarla müdahil olması ise, kamunun karar ve eylemlerinin denetimine farklı bir boyut kazandırmıştır.

Bu dönemde denetim, en temel metinler olan anayasalara da yansımıştır. Ülkemizde Anayasa'nın 125. maddesindeki "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" hükmü ile yargısal denetim, 160. maddesindeki "Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir" hükmüyle de Sayıştay denetimi düzenlenmiştir.

Anayasa ve diğer alt metinlerle düzenlenen, yönetimin karar ve eylemlerinin denetiminin, mevzuattaki varlığıyla birlikte pratikte de anlam ifade etmesi önemlidir. Denetim yönetimindeki zaafılar başta olmak üzere, muhtelif sebeplerle denetim faaliyetleri akim kalabilmektedir. Denetim birimlerinin örgütlenme ve faaliyet yapılarının, ülkesel ve kurumsal düzeyde ülke ihtiyaçlarına cevap verir mahiyette olması gerekmektedir. Denetim yönetiminde ortaya çıkacak aksaklıklar sonucu, hukuken muhtelif yapıda ve içerikte denetim birimi olmasına rağmen¹ işlevsel olunamadığı takdirde, hukuki varlıklarının dışında bir anlam ifade etmeyeceklerdir.

Denetimin kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirebilmesi ve mali sistemin işleyişine pozitif katkısının olabilmesi için, denetim yönetimi

* Sayıştay Başdenetçisi

¹ Cengiz Akın, **Kamu Yönetiminde Yeniden Düzenleme Çalışmaları ve Denetim Sistemimiz**, Türk İdare Dergisi, Sayı. 427, Haziran 2000, s. 100, 101.

olarak ifade edebileceğimiz denetimin ülke düzeyindeki kurumsal örgütlenmesinin ve faaliyetler görünümünün, denetime yüklenen fonksiyonlara paralel olması gerekmektedir.

1. YÖNETİM KAVRAMI

Yönetim evrensel bir kavram olup, ilgili bilim dallarının yaklaşımlarına göre zengin bir anlam dünyasına sahiptir. Yönetim, ekonomistlere göre toprak, sermaye ve işgücü ile birlikte üretim fonksiyonlarından birisi, yönetim bilimcilere göre yöneten ve yönetilenlerden oluşan bir otorite sistemi, toplumbilimcilere göre ise bir sınıf ve saygınlık sistemidir. Bütün bu yaklaşımların ortak noktası; yönetimin, diğer insanların iş ve eylemleriyle bir sonucun hedeflenmesi ve gerçekleştirilmesi süreci olmasıdır.²

Yönetim sözcüğü genellikle hem bir faaliyet, hem de bu faaliyeti yerine getiren kuruluşları ifade etmek için kullanılır. Dolayısıyla yönetim kavramı kimi durumlarda maddi anlamda (faaliyet), kimi durumlarda yapısal anlamda (teşkilat), kimi durumlarda da her iki anlamı kapsar şekilde kullanılmaktadır. Anayasa'nın 125 inci maddesinde yer alan "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" hükmündeki 'idare' deyimini 'teşkilat' anlamında, 126 ıncı maddesinde yer alan "İllerin idaresi yetki genişliği esasına dayanır" hükmündeki 'idare' deyimini 'yönetimsel faaliyet' anlamında kullanılmıştır. Anayasa'nın 123 üncü maddesinde yer alan "idare kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir" hükmündeki 'idare' deyimini ise, yönetimin hem teşkilat hem de yönetimsel faaliyet yönünü içeren geniş bir biçimde kullanılmıştır.³

Faaliyet olarak yönetimi; örgüt amaçlarına etkili ve verimli bir biçimde ulaşmak için, yaratıcılık, planlama, örgütleme, yöneltme, koordinasyon ve kontrol işlevlerini, bir bilgi sistemi ve sistemsel omurga üzerinde, olumlu bir iç çevre yaratarak ve dış çevre ile uyumlu olarak yürütmek şeklinde tanımlamak da mümkündür.⁴ Bu nedendir ki yönetim kavramı genellikle tek başına kullanılmamakta, işletme yönetimi, finansman yönetimi, süreç yönetimi, bilgi yönetimi, proje yönetimi vb. tamlamalar şeklinde kullanılmaktadır. Ve kamu kesimini özel sektörden ayırmak için, kamu yönetimi kavramı kullanılmaktadır.

² Halil Can, **Organizasyon ve Yönetim**, Adım Yayıncılık, 1.Baskı, Ankara 1991, s. 31, 32.

³ A. Şeref Gözübüyük, **Türkiye'nin Yönetim Yapısı**, Turhan Kitabevi, 7. Baskı, Ankara 2001, s. 1.

⁴ Musa Kodal, **Bilgi Yönetimi Çözümü - Kurumsal Bilgi Portalı**, <http://egitek.meb.gov.tr/bulten/evt/evt8/evt1.html>, 04.07.2006

“Kamu” ve “kamu yönetimi” kavramları geniş anlamda “devlet” ve “devlet yönetimi” kavramlarıyla örtüşür. Bu anlamda yasama, yürütme ve yargı işlevleriyle devlet aygıtının tümünü kapsar. Dar anlamda ise “kamu yönetimi” devletin yürütme işlevini belirtir ve yürütme organının yönlendirdiği kamusal faaliyetleri ifade eder.⁵

2. YÖNETİM VE DENETİM

Birbiriyle ilişkili parçalardan oluşan yönetim dizgesinin alt dizgeleri olarak planlama, örgütleme, yönlendirme ve denetim sayılmaktadır. Yönetim olgusunun içinde yer alan önemli öğelerden birisi olan denetimin⁶ etkinliği ile diğer parçalar arasındaki uyum sağlanabilmektedir.⁷

Yönetim ve denetim birbirini besleyen bir süreci ifade edebilmektedir. İyi kurgulanmış sağlıklı bir yönetim sisteminin olduğu ortamda, denetimin de kendinden beklenen fonksiyonları ifa etmesi kolaylaşmaktadır.⁸ Aynı şekilde denetim sisteminin de işlerliği, yönetime pozitif yansımakta ve yönetimi daha şeffaf ve saydam hale getirebilmektedir. Bu süreç Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarı’sında “Denetim; kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyet ve işlemlerinde hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve kuruluşların gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek amacıyla; hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre; tarafsız olarak analiz etmek, karşılaştırmak ve ölçmek; kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek, elde edilen sonuçları rapor haline getirerek ilgililere duyurmaktır” şeklindeki düzenlemeyle vurgulanmaktadır. Aynı zamanda bu vurguyla denetimin yönetime rehberlik etme fonksiyonu da ifade edilmektedir.

İşlevinin doğası gereği denetim, ifa ettiği fonksiyonlarla idareye yön vermekte, dolayısıyla da rehberlik etmektedir. Yukarıdaki vurgu, denetimin

⁵ TÜSİAD, **Kamu Reformu Araştırması**, Yayın No: TÜSİAD-T/2002-12/335, Aralık 2002, s. 159.

⁶ Müslüm Akıncı, **Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman**, Beta Yayınları: 906, Temmuz 1999, s. 46.

⁷ Turgay Ergun, **Kamu Yönetimi/Kuram-Siyasa-Uygulama**, TODAİE Yayını, 322, Ekim 2004, s. 113.

⁸ Nuri Tortop, **Yönetimin İyileştirilmesi Çalışmalarının Denetlemeye Etkileri ve Yararları**, Amme İdaresi Dergisi, Sayı. 31/2, Haziran 1998, s. 15.

münferit olaylar içinde boğulmaması, bu olaylarla ilgilenirken sistemin bütünü hakkında da bir şeyler söyleyebilmesini ifade etmektedir.

Yönetimlerin karar ve eylemlerinin hukuka uygunluğunun denetlenmesi, kamu kaynaklarının etkin kullanımı açısından büyük önem taşımaktadır. Saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun hakim olduğu bir toplumda işlevsel bir denetim, iktisadi anlamda sınırlı olan kamu kaynaklarından azami verimin alınmasını temin edebilmektedir. Bu nedendir ki kamu yönetimi alanındaki reformlarda yer alan önemli adımlardan birisi de denetim sisteminin revizyonudur.⁹

Ülkemizde idareler üzerindeki denetim aşağıdaki şekillerde kendisini göstermektedir:

2.1. İdari Denetim

Yönetsel kuruluşlar tarafından yapılan denetime idari denetim denmektedir. İdarenin kendini denetlemesine iç denetim, bir başka idare tarafından denetlenmesine ise dış denetim denmektedir. İdari denetim kendi içinde hiyerarşik denetim, vesayet denetimi ve özel denetim olmak üzere üçe ayrılmaktadır.¹⁰

2.2.Siyasal Denetim

Siyasal denetim, yasama organı tarafından yapılmakta ve Anayasa'da düzenlenen soru, meclis araştırması, genel görüşme, meclis soruşturması ve gensoru gibi araçlarla yürütülmektedir. Anayasa'da düzenlenen dilekçe hakkı ile de bireylere kamu ile ilgili hususlarda Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne başvurma imkanı sağlanmıştır. Bu yolla TBMM, yurttaşların başvurusu üzerine harekete geçmekte ve ilgili konuya müdahil olmaktadır. TBMM İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu da önemli bir denetim işlevi görmektedir.

2.3. Kamuoyu Denetimi

Günümüzün kamu yönetimi anlayışında, kamuoyunun gerek yönetime gerekse yönetimin iş ve eylemlerinin denetimine katılımı önemlidir. Kamu yönetimi alanında yapılan reform çalışmalarındaki önemli adımlardan birisi, kamuoyunun denetime katılımıdır.¹¹

⁹ TÜSİAD, **Kamu Reformu Araştırması**, s. 199.

¹⁰ A.Şeref Gözübüyük, **Türkiye'nin Yönetim Yapısı**, Turhan Kitabevi, 7.Baskı, Ankara 2001, s. 295

¹¹ TÜSİAD, **Kamu Reformu Araştırması**, s. 148.

Kamuoyu denetiminin ülkemiz açısından yeterince işlevsel olduğunu söylemek zordur. Türk kamu yönetimi anlayışında yöneten ve yönetilen ayrımı kendini açıkça hissettirmektedir. Yönetime katılma ve onu denetleme, kısmen de olsa seçimlere katılmayla mümkün olmaktadır.¹²

2.4. Yargısal Denetim

İdarenin hukuk yönünden denetlenmesi hukuka bağlı devletin temel güvencesidir. İdari eylem ve işlemlerin, yargı organları tarafından denetlenmesi, hukuk devleti anlayışının bir sonucudur.¹³ Nitekim Anayasa'nın 2. maddesinde, devletin temel niteliklerinden birisinin hukuk devleti olduğu vurgulanmaktadır. Bu vurgunun açılımı Anayasa'nın 125. maddesindeki "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" hükmüyle yapılmıştır.

İdarenin idare edilenlerle yaşadıkları ihtilafların, iş ve eylemlerinin, idarenin dışında ve bağımsız mahkemeler tarafından denetlenmesi, bireyler açısından önemli olduğu kadar devletin hukuk devleti vasfı açısından da önemlidir. Yargısal denetim, yönetim üzerinde uygulanan ve yönetimin dışında yer alan en etkili denetim olarak kabul edilmektedir.¹⁴

Ülkemiz açısından, yönetimin iş ve eylemlerinin yargısal denetimi başta olmak üzere muhtelif denetim metotlarıyla denetlenmesi hususundaki Anayasal ve yasal düzenlemelere rağmen, hukuk devleti ilkesi ile örtüşmeyen, denetimden muaf alanlar oluşturan, denetim alanını kısıtlayan hükümlere ve anlayışlara rastlanmaktadır. Bu sınırlamalardan bazıları bizzat Anayasa'da yer almaktadır. Cumhurbaşkanının tek başına yapacağı işlemlerin, Yüksek Askeri Şura kararlarının ve Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu kararlarının yargı denetimi dışında tutulması bunlardan bazılarıdır.

2.5. Ombudsman

Kamu yönetimini denetleyen modern bir kurum olarak tanımlayabileceğimiz Ombudsmanlık kurumu, yönetimin hukuk dışına taşan, hakkaniyete uymayan, yasaların yanlış yorumlanması sonucu amacından sapan uygulamalarını hukuk devleti adına filtre eden, ıslah eden, ayrıca hukuk devletine olan inancı ve saygıyı pekiştiren bağımsız bir kamu otoritesidir.¹⁵

¹² Esmeray Alacadağlı, **Kamu Yönetimi Paneli**, 'Kamu Yönetimi ve Kalite', TBB Yayınları 54, Ankara 2003, s. 231.

¹³ Sadettin Gültekin, **Kamu Yönetimi**, Akademi Yayınevi, Şubat 2002, s. 388.

¹⁴ A. Şeref Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 304.

¹⁵ Müslüm Akıncı, **a.g.e.**, s. 265.

Uygulamada Ombudsman, devlet ile halk arasında köprü görevi görmektedir. Vatandaşlar rahatsız oldukları konularda Ombudsmanı harekete geçirip, idarenin denetimine katkıda bulunmaktadır.

Çeşitli ülkelerde uygulanan ombudsman sisteminin, ülkeler arasındaki farklılıkları yanında, ombudsmanın yürütme organı karşısında bağımsız olması, şikayetlerin kişiler tarafından yapılması ve idarenin neden olduğu olumsuz iş ve eylemlerin adilane değerlendirilip sonuçlar önerilmesi gibi üç ortak noktası bulunmaktadır.¹⁶

2.6. Uluslararası Denetim

Küreselleşme ile birlikte ülkeler arası ilişkiler yoğunlaşmıştır. Ülkelerin karar almalarında ve bu kararları uygulamalarında iç dinamiklerle birlikte dış faktörler de önemli rol oynamaktadır. Dolayısıyla içte cereyan eden hadiselerle muhtelif saiklerle yabancı devletler veya uluslararası kuruluşlar müdahil olmaktadır.

Ülkemizde son dönemlerde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne başvurular sıklaşmıştır. Bu nedenle içte alınan kararlar ve eylemler bu mahkeme tarafından denetlenmektedir.

Türkiye'nin son dönemlerde yoğunlaşan Avrupa Birliği hedefiyle birlikte yönetenlerin iş ve eylemlerine uluslararası kamuoyunun vereceği tepkiler önemli sonuçlar doğurmaktadır. Bu durum idarelerin iş ve eylemlerinde hukuk ilkelerine uyum hususunda daha duyarlı olmalarını netice vermektedir.

3. DENETİM YÖNETİMİ

Yönetim kavramı, yukarıda ifade edildiği üzere faaliyet ve teşkilat anlamında kullanılmaktadır. Denetim yönetimi, denetimin hem teşkilat olarak örgütlenmesini hem de faaliyet olarak elde edilmek istenen sonuçlar için yapılması gerekenleri kapsamaktadır.

Denetim yönetimi; denetim birimlerinin teşkilat bazında kurgulanmasını, teşkilatlar arası görev ve yetki paylaşımlarını ve her bir denetim biriminin çıktıya (denetim sonuçları) odaklı faaliyetlerini ifade etmektedir. Denetim yönetimi aynı zamanda denetimden beklenmesi gerekenleri ve iyi bir denetim için iyi bir yönetim olgusunu ifade etmektedir.

¹⁶ Nuri Tortop, **Ombudsman Sistemi ve Çeşitli Ülkelerde Uygulanması**, Amme İdaresi Dergisi, Sayı.31/1, Mart 1998, s. 4

Kanada Sayıştayı denetim yönetimini faaliyetssel boyutuyla, “genel kabul görmüş denetim standartlarına, ilgili mevzuata ve kurumsal politika, uygulama ve prosedürlere uygun olarak kaliteli bir denetim yürütmek için girifilen işlem ve eylemleri kapsar” şeklinde tanımlamış, denetim yönetiminin alt öğelerini ise yetki, bağımsızlık, yansızlık ve dürüstlük, denetimin yürütülmesi, danışma, bilgi güvenliği, bilgiye erişim ve bilginin muhafazası olarak belirlemiştir.¹⁷

Denetim de yönetilmesi gereken bir fonksiyondur. Denetimde verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ancak çağdaş bir denetim yönetimiyle yakalanabilir. Denetimin yönetilmesi, genel olarak, denetim biriminin rasyonel bir şekilde organize olmasını ve birim içinde sağlıklı bir hesap verme yükümlülüğü zincirinin kurulmasını, denetim süreçlerinin netleştirilmesini, görev ve sorumlulukların belirlenmesini, stratejik planlar hazırlanmasını; özel olarak da faaliyet bazında denetim işinin planlanmasını; plana uygun biçimde icra edilmesini; bulgularının en etkin biçimde sunulmasını; denetim sonuçlarının izlenmesini gerektirir.¹⁸

Denetim yönetimi kavramı üzerinde durulması, kamu kaynağı kullanan idarelerin iş ve eylemlerinin hukuken ve fiilen denetime açılması kadar önem taşımaktadır. Hukuki ve fiili imkanları pratiğe dönüştürecek olan araç, denetim yönetimidir. Denetimin kapsama alanının genişletilmesi ile birlikte bu denetimlerle elde edilen sonuçların olması gerekenle mukayesesi, denetim yönetimi anlayışının geldiği noktayı belirleme adına önem arz etmektedir.

Ülkemizde; Kamu Denetçileri Kurumu’nun kurulması, Yüksek Denetleme Kurulu’nun Sayıştay’la birleştirilmesi düşüncesi denetimin teşkilat olarak, Ulusal Programda da yer alan Sayıştay’ın denetim alanlarının genişletilmesi ve denetim kapasitesinin güçlendirilmesi ise, denetimin faaliyet olarak ele alındığı örneklerdendir.

4. DENETİM YÖNETİMİNİN UNSURLARI

4.1. Ülkemizde Denetimin Teşkilat Bazında Kurgulanması

Anayasa’nın 2. maddesinde zikredilen hukuk devletinin gereği olarak devletin teşkilat yapısında, yönetimin iş ve eylemlerini denetleyen kurum ve

¹⁷ Denetimde Kalite Yönetimi/Güvencesi/Kontrolü, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi. 29, Sayıştay Yayınları, Eylül 2003, s. 71.

¹⁸ Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim, <http://www.tesev.org.tr>, 01.11.2006,

kuruluşlara da yer verilmektedir. Yasama, yürütme ve yargı erklerinin içinde yer alan muhtelif denetim birimleri, kendilerine verilen görev ve yetkiler çerçevesinde idareyi denetlemektedirler.

4.1.1. TBMM Tarafından Yapılan Denetim

Yürütme organına yıllık bütçe kanunlarıyla harcama yapma ve gelir toplama yetkisi veren TBMM, bu yetkinin kullanım sonuçlarını da denetlemektedir. Yürütme içinde siyasal sorumluluk taşıyan icrai makamları yukarıda açıklanan soru, meclis araştırması, genel görüşme, meclis soruşturması ve gensoru gibi yollarla denetlemektedir.

TBMM tarafından yapılan denetimlerden birisi de kendi adına hareket eden birimler eliyle yaptırdığı denetimlerdir. TBMM, Kamu İktisadi Teşebbüslerini Yüksek Denetleme Kurulu, Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerini de Sayıştay marifetiyle denetlemektedir.

Ayrıca TBMM, Anayasanın 164. maddesindeki düzenlemeyle, bütçe kanunu ile verdiği yetkilerin kontrolünü kesin hesap kanunları ile yapmaktadır.

4.1.2. Devlet Denetleme Kurulu

1982 Anayasası ile ve Avrupa’da ve Dünya’da çeşitli ülkelere esin kaynağı olan ‘Ombudsman’ türü denetim akımının etkisiyle kurulan¹⁹ anayasal bir kurul olan Devlet Denetleme Kurulu Anayasa’nın 108’inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede, “İdarenin hukuka uygunluğunun, düzenli ve verimli şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla, Cumhurbaşkanlığına bağlı olarak kurulan Devlet Denetleme Kurulu, Cumhurbaşkanının isteği üzerine tüm kamu kurum ve kuruluşlarında ve sermayesinin yarısından fazlasına bu kurum ve kuruluşların katıldığı her türlü kuruluşta, kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşlarında, her düzeydeki işçi ve işveren meslek kuruluşlarında, kamuya yararlı derneklerle vakıflarda, her türlü inceleme, araştırma ve denetlemeleri yapar. Silahlı Kuvvetler ve yargı organları, Devlet Denetleme Kurulu’nun görev alanı dışındadır” hükmü yer almaktadır.

Devlet Denetleme Kurulu, Cumhurbaşkanının istemi üzerine; tüm kamu kurum ve kuruluşlarında, sermayesinin yarısından fazlasına bu kurum ve kuruluşların katıldığı her türlü kuruluşta, kamu kurumu niteliğinde olan

¹⁹ Cevdet Atay, **Devlet Yönetimi ve Denetimi**, Alfa Yayınları. 552, Mayıs 1999, s. 117.

meslek kuruluşlarında, her düzeydeki işçi ve işveren kuruluşlarında ve kamuya yararlı derneklerle vakıflarda araştırma ve denetleme yapma yetkisine sahiptir.

Silahlı Kuvvetler ve yargı organları Devlet Denetleme Kurulu'nun denetim kapsamı dışında tutulmuştur.

4.1.3. Yüksek Denetleme Kurulu

Yüksek Denetleme Kurulu, Anayasa'nın 165. maddesindeki "Sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi esasları kanunla düzenlenir" hükmüyle ortaya çıkmıştır.

468 sayılı Kanun'la, Türkiye Büyük Millet Meclisi Kamu İktisadi Teşebbüsleri Komisyonu oluşturulmuş ve bu komisyonun kamu iktisadi teşebbüslerini, Yüksek Denetleme Kurulu raporlarını esas alarak denetleyeceği öngörülmüştür. Kurul, Kamu İktisadî Teşebbüslerini, Özel kanunlarında Yüksek Denetleme Kurulunun denetimine tâbi olduğu belirtilen kurum ve kuruluşlar ile Sosyal Güvenlik kuruluşlarını denetlemektedir.

Sosyal Güvenlik Kuruluşları'nın Yüksek Denetleme Kurulu'na denetlenmesi uygulaması, 5018 sayılı Kanun ve 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanununun 43. maddesi ile sona ermiş ve aynı Kanunun 1. maddesi ile Sosyal Güvenlik Kurumu'nun Sayıştay tarafından denetleneceği hüküm altına alınmıştır.

4.1.4. Sayıştay

Anayasal bir kuruluş olan Sayıştayın görev çerçevesi Anayasa'nın 160. maddesinde "Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir.

Mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır" şeklinde düzenlenmiştir.

Bu düzenlemeyle Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idarelerinin, sosyal güvenlik kurumlarının ve mahalli idarelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamakla görevlidir.

Ayrıca Silahlı Kuvvetler elinde bulunan Devlet mallarının Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlenmesi hususunda 160. maddenin son fıkrası ile Sayıştay denetimine getirilen sınırlamalar 5170 sayılı Kanunun 10. maddesi hükmüyle yürürlükten kaldırılmıştır.

5018 sayılı Kanun'un 68. maddesinde dış denetim organı olarak, Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetim düzenlenmektedir.

Sayıştay'ın iki temel fonksiyonu bulunmaktadır. Bunlardan birincisi dış denetim organı olarak genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne raporlanmasıdır. İkincisi ise hesapların hükme bağlanmasını içeren, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir.

832 sayılı Sayıştay Kanunu'na eklenen ek 12. madde ile Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'nın talebi üzerine Sayıştay, talep edilen konuyla sınırlı olmak kaydıyla denetimine tâbi olup olmadığına bakılmaksızın özelleştirme, teşvik, borç ve kredi uygulamaları dahil olmak üzere tüm kamu kurum ve kuruluşlarının hesap ve işlemleri ile aynı usule bağlı olarak, kullanılan kamu kaynak ve imkanlarından yararlanma çerçevesinde her türlü kurum, kuruluş, fon, işletme, şirket, kooperatif, birlik, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküllerin hesap ve işlemlerini denetleyebilmektedir.

4.1.5. Başbakanlık Teftiş Kurulu

Başbakanlık bünyesinde yer alan Başbakanlık Teftiş Kurulu, kendisine tanınan geniş yetki ve görevler dolayısıyla Bakanlık ve Müsteşarlıklara bağlı olarak çalışan teftiş kurullarından ayrılmaktadır. Kurul diğer teftiş kurullarının üzerinde bir şemsiye görünümü arz etmektedir. Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliğinin 54. maddesinin (b) bendinde teftiş ve denetimle ilgili kurulların görev ve çalışma esaslarına dair tüzük ve yönetmelik tasarılarının değişiklikler de dahil olmak üzere incelenmek üzere Başbakanlık Teftiş Kurulu'na gönderileceği ve inceleme sonucuna göre işlem yapılacağı belirtilmektedir.

Yönetmeliğin 54. maddesinde ise Başbakanlık Teftiş Kurulu'na, teftiş hizmetleriyle ilgili olarak tespit edilen usul ve esasların sağlıklı bir biçimde yürütülmesini sağlamak, standartlardan sapmaları ve mükerrerlikleri önlemek, teftiş sistemini geliştirmek maksadıyla her türlü tedbiri alma görev ve yetkisi verilmiştir.

3056 sayılı Kanun'un 19. maddesinde düzenlenen Kurul, Başbakanlık Merkez Teşkilatının denetim birimi olarak Başbakan'ın veya yetkili kılması üzerine Müsteşarın emri veya onayı ile Başbakan adına görev yapmaktadır.

4.1.6. Kamu Denetçiliği Kurumu

5548 sayılı Kanun'la; Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne bağlı, başında Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından seçilen Türkiye Halk Başdenetçisi bulunan, bağımsız, Türkiye Cumhuriyeti'nin Anayasa'da belirtilen nitelikleri çerçevesinde, her türlü idarî işlem, eylem, tutum ve davranışları, adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygı, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmak üzere ve tüzel kişiliği haiz Kamu Denetçiliği Kurumu kurulmuştur.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları, mahallî idareler, mahallî idarelerin bağlı idareleri, mahallî idare birlikleri, döner sermayeli kuruluşlar, kanunlarla kurulan fonlar, kamu tüzel kişiliğini haiz kuruluşlar, sermayesinin yüzde ellisinden fazlası kamuya ait kuruluşlar ile bunlara bağlı ortaklıklar ve müesseseler, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve kamu hizmeti yürüten özel hukuk tüzel kişileri Kurum'un görev alanı içindedir.

Ancak Cumhurbaşkanının tek başına yaptığı işlemler ile re'sen imzaladığı kararlar ve emirler, yasama yetkisinin kullanılmasına ilişkin işlemler, yargı faaliyetlerine ilişkin işlemler ile yargı mensuplarının işlem ve eylemleri ve Türk Silâhlı Kuvvetlerinin salt askerî hizmete ilişkin faaliyetleri kurumun görev alanı dışında bırakılmıştır.

4.1.7. Kamu İdarelerinin Bünyesinde Yer Alan Birimler

Bakanlık veya Müsteşarlık bünyesinde yer alan Teftiş kurulu başkanlıkları ve Bakanlık ve müsteşarlık kontrolörleri, bağlı buldukları bakanlık, müsteşarlık veya genel müdürlüklerin bünyesinde, bakanın, müsteşarın veya genel müdürün emri veya onayı üzerine bakanlık, müsteşarlık veya genel müdürlük teşkilatı ile bakanlığa veya müsteşarlığa bağlı ve ilgili kuruluşların her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmekle görevlendirilmişlerdir.

KİT ya da yerel yönetimler gibi tüzel kişiliğe sahip idarelerin bünyesinde yer alan teftiş kurulları da, bağlı buldukları kuruluşun sınırları içinde kalmak şartıyla, kuruluşun her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmekle görevlendirilmişlerdir.

4.1.8. Özerk Kurum ve Kurullar

Teknolojik gelişmelere son derece açık olmaları, sosyal hayatta özel bir öneme sahip olmaları ve ayrıca özel bir girişim özgürlüğü, haberleşme ve bilgi alma hakkı, mülkiyet hakkı gibi temel hak ve özgürlükler ile doğrudan ilgileri nedeni ile duyarlı sektörler olarak kabul edilen iletişim, medya, ekonomik rekabet, bankacılık ve finans sektörü gibi alanların politikadan arındırılması amacı, bağımsız idari otoritelerin doğuşu nedeni olarak gösterilmektedir.²⁰

Türkiye’de, “bağımsız idarî otoriteler”, “bağımsız düzenleyici kurullar”, “üst kurullar”, “özerk kurumlar” gibi farklı adlarla anılan idarî ve malî özerkliğe sahip çok sayıda kurum bulunmaktadır. İdare hukukunda “bağımsız idari otorite” olarak adlandırılan ve idari-mali özerkliğin yanında, alanları ile ilgili düzenleme, gözetim ve denetim, yaptırım uygulama yetkileri bulunan ve ayrıca kendi alanlarıyla ilgili danışmanlık yapma, uyuşmazlık çözme gibi işlevlere sahip özerk kurumlardan en çok bilinenleri, Rekabet Kurumu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Sermaye Piyasası Kurulu ve Radyo ve Televizyon Üst Kuruludur.

4.2. Ülkemizde Denetimin Faaliyet Bazında Kurgulanması

4.2.1. Faaliyet Olarak Denetime Genel Bir Bakış

Genel olarak denetim, bir kişinin, kurumun veya yönetim biriminin yapısı, işleyişi ve uğraşlarının önceden saptanmış kıstaslar (yasa, tüzük, yönetmelik, karar, kural vb.) çerçevesinde ölçülmesi, gözlenmesi ve bu kıstaslara göre yanlışlık, tutarsızlık, çelişki veya eksiklik içerip içermediğinin araştırılması faaliyetidir.²¹

Denetimde olması gereken ve olan olmak üzere iki veri vardır. Denetim faaliyeti de bu verilerin mukayese edilmesidir.²² Kamu Kurumları üzerindeki mali denetimde olması gereken genellikle yasalarla belirlenen kriterlerdir. Bu noktada mevzuatın ülke gerçekleriyle örtüşmesi ve fiili durumu yansıtması önem taşımaktadır. Ayrıca kamu kaynağı kullananların sorumluluk sınırlarının belirlenmesi ve bu belirleme ışığında hesap sorulabilmesi için performans hedeflerinin belli periyotlarla ortaya konması gerekmektedir.

Denetim faaliyeti, denetimin kurumsal örgütlenmesi kadar önem taşımaktadır. Sonuçta denetim biriminden elde edilmek istenen etkili bir denetim

²⁰ Mehmet Savaş Özdağ, **Özerk Kurullar**, Asam Yayınları, Ankara 2002, s. 10.

²¹ Figen Altuğ, **Mali Denetim**, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa 2000, s. 3.

²² Cevdet Atay, **Devlet, Yönetim ve Denetim**, Marmara Kitabevi Yayınları, Bursa 1997, s.8.

olduğuna göre bu denetimin faaliyet bazında içeriği büyük önem taşımaktadır. Bazı kamu kurumlarının denetim dışı tutulması veya bazı harcamaların denetim kapsamından çıkarılması, denetimin faaliyet alanını daraltmaktadır.

Denetim yetkisi ve göreviyle donatılmış bir birimin işlevlerinin etkisizliği, kamuoyunda denetime olan güveni de sarsmaktadır. Bu nedenle denetimin, sağlıklı bir kurumsal örgütlenme ile birlikte faaliyetler olarak da belli standartları tutturması gerekmektedir.

4.2.2. Ülkemizde Denetime Yüklenen Fonksiyon

Türkiye’de ‘denetim’ uluslararası dokümanlarda yer alan tanımlamalardan farklı ele alınmakta, denetime son derece geniş anlamlar verilmektedir.²³

Denetim sistemimizin ana çerçevesini düzenleyen, denetimi iç denetim ve dış denetim olarak ikiye ayıran 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda denetimden beklenen işlevler de zikredilmektedir.

5018 sayılı Kanun’un 63. maddesinde iç denetim faaliyetinin tanımı “İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.” şeklinde ifade edilmiştir. 64. maddesinde ise iç denetimin görev çerçevesi;

a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.

b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.

c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.

d) İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.

²³ Namık Kemal Öztürk, **Devlet Yönetiminde Etkinlik Ve Türkiye**, Türk İdare Dergisi, Sayı 442, Mart 2004, s.17.

e) Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.

f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.

g) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek” olarak belirtilmektedir.

Bu Kanun’un 68. maddesinde Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetim “genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması” şeklinde tanımlanmış ve genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirileceği belirtilmiştir.

Gerek iç denetim gerekse dış denetime yüklenen fonksiyonlar düşünüldüğünde, malî sistem içinde denetime çok önemli bir yer verilmektedir. Denetim, kurumsal ve faaliyetsel anlamda yönetimin bir alt unsuru olmasına rağmen kendisine yüklenen işlevler muvacehesinde onu dönüştürme potansiyeline sahiptir. Çünkü iç ve dış denetimin görev içeriğinde; münferit uygulamaların mevzuata uygunluğunun araştırılmasıyla birlikte kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak, idarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek, malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak ve denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak yer almaktadır.

Denetim birimlerine mevzuat ile verilen görev ve yetki durumuyla, yapılan işler karşılaştırıldığında ciddi farklar görülmektedir. Bu farklar denetim

personelini demoralize etmekte, denetim motivasyonunu kırmakta bu da kurumsal motivasyona yansımaktadır.

Ülkemizde yolsuzlukların temelinde sistemin kendisi bulunmakta, bir çok ekonomik ve sosyal işlevi üstlenen ve yeterli denetim mekanizmasına sahip olmayan devlet aygıtı yolsuzluklara zemin hazırlamaktadır.²⁴

4.2.3. Mali İşlemlerin Mahiyetine Göre

Mali işlemlerin bir bütün halinde denetime açık olması gerekmektedir. Gelir, gider, mal vb. mali işlemler başta olmak üzere yarı mali işlem olarak kabul edilen bütçe dışı fonlar ve görev zararları denetim kapsamında olmalıdır.²⁵

Kamu kaynağı kullanan idarelerin kurum olarak denetim kapsamına alınmasının yanında, bütün iş ve eylemlerinin de denetime tabi tutulması gerekmektedir. Geçmişte, finansmanı Dünya Bankası'ndan sağlanan projelere ilişkin kamu harcamalarının parlamento adına yapılan denetimin dışında bırakılması ve bazı fonların denetim dışı tutulmaları gibi uygulamalarla bazı harcamalar denetimden kaçırılmıştır.

5018 sayılı Kanun'un 7. ve 8. maddelerinde her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve bu kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından bahsedilmekte aksi takdirde görevli ve yetkili olanların sorumluluğu düzenlenmektedir.

5018 sayılı Kanun'un 3. maddesinde ise Kamu kaynağı "Borçlanma suretiyle elde edilen imkânlar dahil kamuya ait gelirler, taşınır ve taşınmazlar, hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar ile her türlü değerleri," şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımla prensip olarak Kamunun sahip olduğu bütün değerler denetim kapsamına alınmıştır.

Anayasa'nın 160. maddesinde yer alan "Silahlı kuvvetler elinde bulunan devlet mallarının TBMM adına denetlenmesi usulleri, milli savunma hizmetlerinin gerektirdiği gizlilik esasına uygun olarak kanunla düzenlenir" hükmü kaldırılarak Sayıştay'ın Silahlı Kuvvetler elindeki devlet mallarını TBMM adına denetlemesinin önü açılmıştır.

5018 sayılı Kanun'un 24. maddesinde örtülü ödenek; "kapalı istihbarat ve kapalı savunma hizmetleri, Devletin millî güvenliği ve yüksek menfaatleri

²⁴ Mehmet Aktel, **a.g.e.**, s.277.

²⁵ **Kamu Harcama Yönetiminde Reform**, www.hazine.gov.tr/fonlar230801.htm - 43k, 16.12.2006.

ile Devlet itibarının gerekleri, siyasi, sosyal ve kültürel amaçlar ve olağanüstü hizmetlerle ilgili Hükümet icapları için kullanılmak üzere Başbakanlık bütçesine konulan ödenektir” şeklinde tanımlanmıştır.

Örtülü ödenek olgusu ülkemizde eskiden beri tartışılan bir konudur ve böyle bir olgunun hukuk devletinde ve demokrasilerde yer alamayacağı iddia edilmektedir.²⁶

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun 77. maddesindeki örtülü ödenek, Başbakanlık bütçesinde yer alan örtülü ödenek, Gümrük Ve Tekel Bakanlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Jandarma Genel Komutanlığı bütçelerindeki haber alma ödenekleri ile sınırlandırılmışken, 5018 sayılı Kanun’un 24. maddesinde, kanunlarla verilen görevlerin gerektirdiği istihbarat hizmetlerini yürüten diğer kamu idarelerinin bütçelerine de örtülü ödenek konulabileceği belirtilmektedir.

Bu düzenlemeyle örtülü ödeneğin, belirlenen amaçlar dışında ve Başbakanın ve ailesinin kişisel harcamaları ile siyasi partilerin idare, propaganda ve seçim ihtiyaçlarında kullanılamayacağı belirtilmekte, ancak bunun kontrol edilmesine dair bir hüküm yer almamaktadır. Bu nedenle örtülü ödeneğin, Meclis ve yargı denetimine tabi tutulmasını sağlayacak düzenlemeler yapılması istenmekte ve bu demokrasinin işleyişi için önemli bir adım olarak değerlendirilmektedir.²⁷

5018 sayılı Kanun’un 44. maddesinde ise “Türk Silahlı Kuvvetleri (Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı dahil) ile Millî İstihbarat Teşkilatı ve Emniyet Genel Müdürlüğünün savunma ve güvenlik amaçlı taşınırlarının kayda alınması ile bunların yönetim ve iç denetimine ilişkin usûl ve esaslar Millî Savunma, İçişleri ve Maliye bakanlıklarınca birlikte hazırlanarak Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak yönetmelikle belirlenir” hükmüyle söz konusu idarelerin savunma ve güvenlik amaçlı taşınırlarının iç denetimi 5018 sayılı Kanun’la getirilen iç denetim yöntemlerinden ayrık olarak Millî Savunma, İçişleri ve Maliye Bakanlıklarınca birlikte hazırlanarak Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak yönetmelikle belirlenecektir. Dış denetimi ise 5018 sayılı Kanun’la getirilen esaslar dahilinde yapılacaktır.

Türk Silahlı Kuvvetleri, Millî İstihbarat Teşkilatı ve Emniyet Genel Müdürlüğünün savunma ve güvenlik amacı dışında sahip oldukları taşınır-
larının ve bütün taşınmazlarının denetimi iç ve dış denetimi düzenleyen genel

²⁶ Coşkun Can Aktan, **Örtülü Devlet ve Demokrasi**, www.canaktan.org, 10.11.2006.

²⁷ TMMOB, **Demokrasinin İşleyişi**, http://www.tmmob.org.tr, 10.11.2006.

esaslara göre yapılacaktır. Ancak ülkemizde, hukuki engellerin dışında fiilen taşınır ve taşınmaz malların denetimine yeterli ilgi gösterilmemektedir.

Gelir işlemlerinin denetimi yasal düzenlemelere rağmen istenen seviyede etkin olmamaktadır. Bunda ülkemizdeki mali işlemlerin kayıt altına alınmasında yaşanan engellerle birlikte gelir denetimi ile görevlendirilen birimlerin dağınık yapıları da etkili olmaktadır. Bu alandaki dağınıklığı giderme adına gelir işlemlerinin takibiyle ilgili Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur.

Yüksek denetim organı olarak gelir işlemlerinin denetim yetki ve görevi de kendisine verilen Sayıştay, bu alana yeterince eğilememektedir.

4.2.4. Performans Denetimi

Performans denetimi; önceden yapılan planlar ve belirlenen esaslar çerçevesinde, yapılan işlerin öngörülen hedeflere ne ölçüde uygun bir biçimde gerçekleştirildiğinin ve çalışanların belirlenen kriterler doğrultusunda görevlerini hangi düzeyde yerine getirdiklerinin, nicelik ve nitelik itibarıyla ölçümünü ifade etmektedir.²⁸

Ülkemizde, denetim sistemimize hakim olan hukukilik ve düzenlilik denetimi eleştiri konusu olmakta, bunların yanında performans denetiminin de yapılması gerektiği vurgulanmaktadır.²⁹

Denetim birimlerinin performansa dayalı denetim yapabilmeleri için yasal altyapıyla birlikte uygulama konumunda olanların performans hedeflerinin belirlenmesi gerekmektedir.

5018 sayılı Kanun'un 9. maddesinde kamu idarelerinin kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlayacakları belirtilmiş, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için kamu idarelerinin bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorunda oldukları ifade edilmiştir. Yine bu maddeye göre kamu idareleri

²⁸ Ulvi Saran, **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma/Kalite Odaklı Bir Yaklaşım**, Atlas Yayınları, Ankara 2004, s.184

²⁹ Mehmet Aktel, **a.g.e.**, s.267.

bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlarlar.

Aynı Kanununun 10. maddesindeki, “Bakanlar; idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda her malî yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirirler” hükmüyle de kamu idarelerinin hedeflerini kamuoyu ile paylaşma yükümlülüğü ifade edilmiştir.

Bu düzenlemeler ışığında Kamu idareleri, performansa dayalı bir bütçe hazırlamak ve somut hedefler belirleme mecburiyetindedirler. Denetlenen idarelerin karar organlarının ve uygulayıcıların karar ve eylem sonuçlarının performans denetimine tabi tutulabilmesi için gereken yasal çerçeve bu şekilde belirlenmiştir.

Denetim kurumlarının performans denetimi yapmalarını sağlayan yasal düzenlemeler, uygulayıcılara performans hedefleri belirleme zorunluluğu getiren hükümlerden önce, hukuk sistemimizde yer almıştır. Sayıştay Kanununa 1996 yılında eklenen Ek 10. maddedeki “Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların 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.

Bu raporlar ile bu Kanunda öngörülen genel mahiyetteki diğer raporlar Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülür ve Komisyon önerisi ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kuruluna sunulur.” hükmüyle Sayıştay’a performans denetimi yapma yetkisi verilmiştir.

5018 sayılı Kanun’un 68. maddesinde, dış denetim organı olarak vasıflandırılan Sayıştay’a “Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi” şeklindeki düzenleme ile performans denetimi, görev olarak tahmil edilmiştir.

Performans denetiminin yapılabilirliğini belirleyen önemli etmenlerden birisi de performansa dayalı bir yönetim anlayışının oluşmasıdır. Örgütlerin sahip oldukları norm düzenleri, insan gücü kaynakları, mali imkanları ve maddi araç-gereçleri ile bir bütün olarak stratejik hedeflere ulaşabilmek için performans yönetimi sistemi oluşturulmalıdır.³⁰

³⁰ Ulvi Saran, **a.g.e.**, s.183.

5.DENETİM YÖNETİMİNİN ÖNÜNDEKİ ENGELLER

5.1. Örgütlenme Düzeyindeki Engeller

5.1.1. Aynı İşleve Sahip Denetim Birimlerinin Varlığı

Ülkemizde 129 adet denetim birimi bulunmakta, denetim elemanlarının sayısı 13 bini bulmaktadır. Bu dağınıklık nedeniyle, denetim çalışmaları içe dönük ve birbiriyle ilişkisiz olmakta, denetim birimleri arasındaki koordinasyon, diyalog ve işbirliği imkanları kullanılamamakta, ortak denetim standartları ve yaklaşımları sergilenememekte, denetim mesleğindeki yenilikler ve gelişmeler yeterince takip edilememektedir. Bu da denetimde mükerrerlikler ve denetim dışı kalan alanlar doğurmakta, dolayısıyla denetimin etkinliği azalmaktadır.³¹

Türkiye’de kamu denetiminin çok yönlü ve geniş bir alan üzerinde yürütülmesi, kamu denetimi yapan kurumların da çeşitlilik göstermelerine neden olmuştur. Bugün Türkiye’de kamu denetimi ile görevli, örgütsel yapıları ve büyüklükleri farklılık gösteren birçok denetim kurumu mevcuttur.³²

Kurumsal yapının büyüklüğü bürokrasiyi artırmakla birlikte³³ aynı mahiyetteki faaliyetlerin muhtelif kurumlar arasında paylaşılması da denetimden beklenen etkiyi kırmaktadır. Ülkemizde Parlamento adına Sayıştay ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu görev yapmaktadır.

Uygulamada Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu’nun Sayıştay’a bağlı bir daire olması önerilmektedir.³⁴ Üzerinde çok tartışılan henüz yasalaşmayan Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısının geçici 3. maddesiyle Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun Sayıştay’a bağlanması öngörülmektedir.

Görev yapıları itibariyle Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlık Teftiş Kurulu, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu ile Maliye Teftiş Kurulu da dış denetim yapmaktadır.³⁵ Ancak yüksek denetimin kendine özgü standartları vardır. Bunların başlıcalarını anayasal statüye sahip olma, parlamento adına denetim yapma ve kurumsal ve işlevsel bağımsızlığa sahip olmaktır. Bu standartlara uymayan bir kurumun yüksek denetim organı olarak vasıflan-

³¹ Rifat Hisarcıklıoğlu, **Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası**, STEAM, 10.11.Temmuz 2002, s.17.18.

³² Başak Ataman Akgül, **Türk Denetim Kurumları**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2000

³³ Ulvi Saran, **a.g.e.**, s.237.

³⁴ Figen Altuğ, **a.g.e.**, s.95.

³⁵ Figen Altuğ, **a.g.e.**, s.105.106.107.

dırılması mümkün değildir. Örneğin Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu personelinin Başbakanlığa bağlı, sözleşmeli personel statüsünde olmaları nedeniyle yürütme ile bağından ötürü yansız ve etkin bir denetim yapması kuşkusu dile getirilmektedir.³⁶

Aynı statü için uluslararası düzeydeki standartlarla teşkilatlanmış birden fazla organın görev yapması hukuken de fiilen de sorunlara yol açmaktadır. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nu düzenleyen 72 sayılı KHK'nin 3. maddesinde "Denetleme Kurulu, Başbakanlığa bağlı, tüzel kişiliğe sahip yüksek bir denetleme organıdır" şeklinde bir ifade bulunmakta ise de, yetki ve görev çerçevesi ile örgütsel konumu başta olmak üzere bir yüksek denetim kurumunda bulunması gereken kriterlere sahip olmadan bu nitelemenin yapılması manidardır. Zira yüksek denetim organlarının en temel özelliklerinden birisi, parlamento adına ve bağımsız olarak denetim yapmalarıdır.

5.1.2. Çok Sayıda Özerk Kurum ve Kurulun Bulunması

Ülkemizde son yıllarda artan özerk kurum ve kurullar dolayısıyla, kamu idare teşkilatımızda olduğu gibi denetim sistemimizde de çok başlıklı göze çarpmaktadır. Bu kurum ve kurullar, faaliyet alanlarıyla ilgili denetleme ve yaptırım yetkisine sahip olmaları nedeniyle denetimde bulunması gereken ahenk kaybolmakta, farklı usul ve metotlarla çalışan karmaşık bir yapı ortaya çıkmaktadır.

Türkiye'de, ne öğretide ne de yargı kararlarında gerçek hukuki kimlikleri ve devlet yapısı içindeki yerleri tam olarak anlayamayan³⁷ 'bağımsız idari otorite' olarak ifade edebileceğimiz bu kurum ve kurullar denetim sistemini olduğu kadar idari sistemi de yapısal olarak etkilemektedir.

5.1.3. Denetim Birimlerindeki Yetersiz Kurumsallaşma

Bir işletmenin, faaliyetlerini belirli kişilerin varlığına bağlı olmadan sürdürebilmesini ve geliştirebilmesini sağlayan bir yönetim ve organizasyon yapısı oluşturması olarak tanımlanan³⁸ kurumsallaşmanın temel amacı örgütün kişilere bağlanmadan fonksiyonlarını icra edebilmesidir.

Ülkemizde faaliyet gösteren denetim kurumlarının kurumsallaşma yönünden yeterli düzeyde bulduklarını ileri sürmek mümkün değildir.

³⁶ Fiğen Altuğ, **a.g.e.**, s.95.

³⁷ Turgut Tan, **Bağımsız İdari Otoriteler Veya Düzenleyici Kurullar**, Amme İdaresi Dergisi, Sayı.35/2, Haziran 2002, s.11.

³⁸ **Kurumsallaşma**, <http://www.yeni-cag.com/kurumsallasma.asp>, 08.11.2006

Kurumlar, belli dönemlerde atılım içinde olmakta, ses getirici faaliyetler yapmakta, bazen de kendi köşesine çekilmiş bir durum arz etmektedir.

Kamu denetim birimleri açısından kurumsallaşmanın ana faktörü, hukuk devleti ilkesinin hukuken ve fiilen uygulanır kılınmasıdır. Bir örgütün teşkilatlanmasında ve faaliyetlerinin belirlenmesinde hukuk kurallarının etkinlik derecesi, kurumsallaşmayı da etkilemektedir. Hukuk kurallarıyla, realiteyi de göz ardı etmeden yapılan düzenlemeler beraberinde nesnel uygulamaları getirecek, bu da kurumsal bilinci ve kurumsallaşmayı netice verecektir.

Denetim birimlerinin kurumsallaşmalarının önündeki engeller arasında;

- Türk kamu yönetiminde egemen olan geleneksel merkezîyetçilik anlayışının³⁹ kurumların örgütlenmesine de yansması. Denetim birimlerinde bütün yetkiler Başkan, Bakan veya Müsteşarda toplanmakta bu da kurumsallaşmayı engellemektedir.

- Doğu toplumlarında yaygın olarak görülen kişilere bağlı olma geleneği,

- Mali sistemimizin buna bağlı olarak da denetim sistemimizin sık sık değişime uğraması veya değişime dair beklentiler,

- Denetim biriminin görev ve yetki tanımıyla, uygulayıcıların iş ve eylemlerini düzenleyen mevzuatta meydana gelen değişimlere, kurumsal intibakın sağlanamaması,

- Yönetici formasyonu olmayanların denetim birimlerinde yönetici olması,

- Denetim birimini oluşturan personelin kurumsal motivasyondan yoksunluğunu sayabiliriz.

Kurumsallaşmanın hukuk alemindeki görünümü denetim kurumunun sahip olduğu tüzelkişiliktir. Bu kişilik şahıslardan ayrı yetki ve görevlerle donatılmış kurumsal varlığı ifade etmektedir.

Kurumsallaşma aynı zamanda örgütsel sürekliliğe bağlı bir olgudur. Örgütsel süreklilik de bir kurumun varlığını koruma amacının yanında başarı amacının bulunmasına bağlıdır.⁴⁰

³⁹ Sinan Güner, **Stratejik Yönetim Anlayışı Ve Kamu Yönetimi**, Türk İdare Dergisi, Sayı 446, Mart 2005, s.77.

⁴⁰ James Q. Wilson, **Bürokrasi/Kamu Kuruluşları Neyi, Niçin Yaparlar**, (Çev. Selçuk Yalçındağ. Doğan Canman. Yücel Ertekin), TODAİE Yayınları.265, Mart 1996, s.223.

Denetim birimlerinde kurumsallaşma sağlanabildiği takdirde Ülkemizde olduğu gibi üst yöneticilerin görev süreleriyle ilgili tartışmalar gündemi fazla işgal etmeyecektir. Şahıslardan olabildiğince bağımsız işleyen bir sistemin varlığı kurumun çıktılarını olumlu yönde etkileyecektir.

5.1.4. İnsan Kaynakları Yönetimi Olgusunun Yeterince Anlaşılabilmesi

Değişimin ve değişim sonucu amaçlanan kalitenin ana faktörü insandır.⁴¹ Yapılmak istenen reformları eyleme geçirecek, uygulanır kılacak olan insandır. Bu nedenle kamu yönetiminde yeniden yapılanmanın irdelendiği metinlerde kamu personel rejimi de gündeme gelmektedir.⁴²

İşlevlerin kalitesi, kişilerin davranış kalitelerinin bir sonucudur.⁴³ Denetim, kendisine yüklenen fonksiyonlar itibarıyla insan kaynakları alanıyla birebir ilişkili bulunmaktadır. Denetimin faaliyet olarak içeriğini belirleyen önemli etmenlerden birisi denetim yapan personelin vasıflarıdır.

İnsan kaynakları yönetimi (İKY), işletmelerin hedeflerine ulaşabilmesi için gerekli olan işlevleri gerçekleştirecek yeterli sayıda vasıflı elemanın işe alınması, eğitilmesi, geliştirilmesi, motive edilmesi ve değerlendirilmesi işlemidir. İnsana odaklanmış, çalışanların ilişkilerini idarî bir yapı içinde ele alan, kurum kültürüne uygun ayarlanmış politikalarını geliştiren ve bu yönüyle kurum yönetiminde kilit işlev görevi gören bir yönetim anlayışıdır.⁴⁴

İnsan kaynakları yönetimi kurumsal ilgiyi aşan, tüm ülkeyi ilgilendiren bir kavramdır. Ülkemizin sahip olduğu en değerli sermaye, insan gücüdür. Bu nedenle insan kaynakları yönetimini ülke bazında hayata geçirmek gerekmektedir. Toplam insani kalitemizin artması denetleyen ve denetlenen personelin de kalitesine yansıtacak, bu da yönetim ve denetim sistemi üzerindeki yükü azaltacaktır.

⁴¹ Ömer Peker, **Yönetimi Geliştirmenin Sürekliliği**, TODAİE Yayınları, 258, Ankara 1995, s.1.

⁴² TOBB, **AB'ne Tam Üyelik Sürecinde Türkiye'de Yönetimin Yeniden Yapılandırılması**, Yayın No. 358, Ankara 2000, s.89.

⁴³ M. Akif Çukurçayır, **Personel Yönetiminde Değişen Anlayışlar Ve Yerel Yönetimler**, Türk İdare Dergisi, Sayı.437, Aralık 2002, s.161.

⁴⁴ Ali Seyyar, **İnsan Kaynakları Yönetimi Nedir?**, <http://www.sosyalsiyaset.com/documents/iky.htm>, 01.11.2006

5.2. Faaliyetsel Düzeydeki Engeller

5.2.1. Denetim Dışı Alanların Varlığı

Mali denetimi düzenleyen 5018 sayılı Kanun'un 7. ve 8. maddelerinde her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve bu kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından bahsedilmesine rağmen hukuken ve fiilen denetim dışı alanlar bulunmaktadır.

Bazı idareler veya bazı faaliyetler denetim dışında kalmakta, bu da gerek denetleyen gerekse de denetlenen kurumlar açısından sisteme güveni sarsmaktadır.

Örtülü ödenek gibi bazı harcamaların da denetim mekanizmasının dışında işlemesi, denetimin faaliyet alanını daraltmaktadır.

5018 sayılı Kanun'la Sayıştay denetimine alınan Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu Genel Müdürlüğü, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu ve Şeker Kurumu, 5436 sayılı Kanun'la Sayıştay denetimi kapsamından çıkarılmıştır. Aynı yapıdaki kurumların bir kısmı Sayıştay denetimi kapsamında iken bazılarının Yüksek Denetleme Kurulu vb. birimler tarafından denetlenmesi, hukuken olmasa da denetimin işlevselliği anlamında denetim dışı alanlar oluşturmaktadır.

Mali kontrol sistemimizin uluslararası normlarla intibakı adına önemli bir adım olan 5018 sayılı Kanun ve bundaki düzenlemelerin istisnalarla değiştirilmesi Kanun'un uzun süreli uygulanabilirliği adına şüpheler hasıl etmekte ve geçmişte, denetim sistemini işlevsiz kılan süreci hatırlatmaktadır.

211 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri İç Hizmet Kanunu'nun 104. maddesinde "Orduvevleri, askeri gazino, kışla gazinoları, askeri müzeler ve bunların yönetmelikte gösterilecek her türlü müstemilatı, sarfiyat ve muameleleri bakımından 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine ve Sayıştay'ın vize ve denetimine tabi değildir." hükmü yer almaktadır. Aynı Kanun'un 106. maddesinde de askeri kantinlerin Sayıştay denetiminden muaf tutulması hususu yer almaktadır.

Denetim dışı alanlar hukuki ve fiili olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Yukarıda zikredilen hukuki engellerin yanında ülkemiz özelinde fiili engellerle de karşılaşılmaktadır.

Örneğin 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu'nun 22. maddesine, 5445 sayılı Kanun'la eklenen 2. fıkra ile mahallî idare birliklerinin Sayıştay'ın dış denetimine tâbi olmadığı hususu düzenlenmektedir. Oysa 5018 sayılı Kanunu'nun 3. maddesinin (e) bendinde yer alan “Mahallî idare: Yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareleri,” şeklindeki düzenlemeye göre mahallî idare birlikleri genel yönetim kapsamında 5018 sayılı Kanun'a ve dolayısıyla da 68. madde mucibince Sayıştay'ın dış denetimine tâbi olması gerekmektedir.

5.2.2 Görev, Yetki ve Sorumluluk Tanımlarının Açıkça Yapılamaması

Ulusal Programın 28.1. Mali Kontrol bölümünde, etkin bir kontrol sistemi oluşturmak amacıyla, görev, yetki ve sorumluluklar dikkate alınarak mali işlemleri yürütecek olanların belirlenmesi öngörülmektedir.

5018 sayılı Kanun'un 7. maddesinde; her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirileceği ve bu amaçla görev- yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması hususu düzenlenmiştir.

Hesap verebilirliğin önemli ayaklarından birisi, kamu kaynağı kullanan birimlerin ve bu birim personelinin görev, yetki ve sorumluluk sınırlarının nesnel bir şekilde belirlenmesidir.

5018 sayılı Kanun mali yetkileri Bakanlar, Üst Yöneticiler, Harcama Yetkilisi, Gerçekleştirme Görevlileri ve Muhasebe Yetkilisi arasında dağıtmıştır.

Görev, yetki ve sorumluluk sınırlarının nesnel bir şekilde belirlenmesi kadar, yetki ve sorumluluğun paralel bir şekilde düzenlenmesi de önemlidir.⁴⁵ Piramidin üst kısımlarında yer alan yetkiyle donatılmış kişilere sorumluluk yüklenmemesi veya bu sorumluluğun denetim birimlerinin faaliyetlerini kapsamaması, denetimin etkisini azaltmaktadır.

Kanunda düzenlenen harcama yetkilisi hususunda belirsizlik bulunmakla birlikte, Maliye Bakanlığı'nın Harcama Yetkilileri Hakkındaki 1 No'lu Genel Tebliği ile konu görev unvanları esas alınmak suretiyle açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır.

⁴⁵ Namık Kemal Öztürk, **a.g.d.**, s. 15.

Bu Tebliğde merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, sosyal güvenlik kurumlarının ve mahalli idarelerin merkez teşkilatı harcama yetkilileri, görev unvanları, bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimleri ve hesap verme sorumluluğu açısından bağlı oldukları üst yöneticiler itibarıyla belirlenmiştir. Tebliğde ayrıca İl Özel İdaresi Kanununun 46 ncı maddesinde, il özel idaresi bütçesiyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisi olarak tanımlanmış, ilçelerde bu yetkinin kaymakam tarafından kullanılacağı belirtilmiştir.

5393 sayılı Belediye Kanununda, belediye bütçesiyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi, 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu uyarınca da mahalli idare birliklerinde birlik başkanı harcama yetkilisi olarak tanımlanmıştır.

Mahalli idarelerde kurumsal sınıflandırmanın üçüncü ve dördüncü düzeyinde ödenek tahsis edilen ana hizmet birimleri ve yardımcı hizmet birimleri ile danışma ve denetim birimlerinin en üst yöneticilerinin harcama yetkilisi olarak belirlenmesi ve yetki-sorumluluk tesisinin buna göre yapılması gerekmektedir.

Ancak teşkilat yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan ve bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan mahalli idarelerde harcama yetkisi, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; İçişleri Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülecektir.

5018 sayılı Kanunun hesap verebilirlik başta olmak üzere temel ilkelerinin hayata geçirilebilmesi için, temel unsurlarından birisi olan harcama yetkililerinin kimler olduğunun, tereddütlere mahal vermeyecek şekilde ortaya konması büyük önem taşımaktadır.

Yetki ve sorumluluk konusundaki önemli uygulamalardan birisi, yetki devridir. 5018 sayılı Kanunun 31. maddesinde, harcama yetkisinin devrinden bahsedilmiş ve bu devrin devreden şahsın idari sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla yetki devri halinde mali sorumluluk yetkiyi devreden şahsa geçmektedir. Uygulamada genellikle yetki devri, yetkinin devrinden ziyade sorumluluğun devri amacıyla kullanılmakta, bu da denetim açısından daha alt kademelerle muhatap olma sonucunu doğurmaktadır. Oysa yetkiyi devreden, fiili olarak yetkiyi kullanmakta, ancak bu denetimlere yansımamaktadır. Fiilen iş ve eylemden sorumlu olan, hukuken sorumlu olmamaktadır.

Denetim birimlerinin özellikle de parlamento adına yüksek denetim yapan Sayıştay'ın denetim faaliyetlerinde muhatap alacağı sorumluların iyi belirlenmesi gerekmektedir. Denetlenen kurumların personel rejimi düşünüldüğünde, uygulama konumunda olanların üst mercilere direnmesi zor gözükmektedir. Bu durum yetki olarak sınırlı, ancak sorumluluk anlamında geniş bir sorumluluk sınırı olan kamu görevlilerini yüksek denetimin muhatabı haline getirmektedir.

Yöneticiler arasında şeffaf hale gelmesi gereken görev, yetki ve sorumluluk boyutunun, denetim birimlerinin hukuki kimlikleri ve faaliyet alanlarında da olması gerekmektedir. Hangi denetim birimi yüksek denetleme yapar, hangisi dış denetim göreviyle donatılmıştır ve hangi denetim birimi hangi kurumları ve faaliyetleri denetlemekle görevlidir, bunlarında açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Denetlenen birimlerin saydamlık ve hesap verebilirlikleri yanında, hesap sorma pozisyonunda olanların da görev ve yetki tanımlarının açık bir şekilde yapılması önem taşımaktadır.

5.2.3. Denetim Birimlerinin Faaliyetsel Bağımsızlıklarının Bulanıklığı

Denetimin kendinden beklenenleri ortaya koyabilmesi için, kurumsal ve faaliyetsel anlamda bağımsız olması gerekmektedir.

Lima Bildirgesi'nin (INTOSAI, 1977) 5. maddesinde, “Devletin bir parçası oldukları için devlet kurumları mutlak olarak bağımsız olamazlar ise de Yüksek Denetim Kurumları görevlerini yerine getirebilmeleri için işlevsel ve kurumsal bağımsızlığa sahip olmalıdırlar” denmektedir.⁴⁶

Ülkemizde Bakanlık, Müsteşarlık veya Genel Müdürlükler bünyesindeki denetim birimleri, organik olarak idare içinde yer almaktadırlar. Yapılan denetim faaliyetleri, bakanın emri ile veya bakan onayı ile yapılmaktadır.

Kamu İktisadi Teşebbüsleri üzerinde denetim yapan Yüksek Denetleme Kurulu ise Başbakanlığa bağlı olarak görev yapmaktadır. Ayrıca Kurul Başkanı ve Üyeler, Bakanlar Kurulu tarafından atanmaktadır.

5018 sayılı Kanun'un 63. maddesinde iç denetimin amacı, 64. maddesinde ise iç denetçinin görevleri sayılmıştır. Bu görevler arasında, nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol

⁴⁶Dünya Yüksek Denetim Kurumları ve Sayıştay, <http://www.tesev.org.tr>, 13.11.2006.

yapılarını değerlendirmek, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak, harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak vb yer almaktadır.

Bu görevleri düzenleyen 64. maddenin 1. fıkrasında ise “Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır” hükmü yer almaktadır. Mezkur fonksiyonların yüklendiği bir birimin yıllık programının bu şekilde hazırlanması, iç denetim standartlarıyla bağdaşmamaktadır.

Ulusal Programda da yer verildiği üzere, iç denetimin genel kabul görmüş standartlara göre yapılması gerekmektedir. Aynı şekilde iç denetçilerin fonksiyonel bağımsızlıklarından bahsedilmektedir. Ayrıca iç denetim faaliyeti bağımsız olmalı ve iç denetim biriminin organizasyonel statüsü, birimin denetim sorumluluklarını yerine getirebilmesine olanak verebilecek nitelikte olmalıdır.⁴⁷

Bu standartlara rağmen 5018 sayılı Kanununun 63. maddesinin son fıkrasında, “Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir” hükmü yer almaktadır.

5.2.4. İç ve Dış Denetim İlişkisinin Sağlıklı Kurulamaması

İç denetimin ve yüksek denetimin kendine özgü gelişim süreci, standartları ve görev yapıları bulunmaktadır. İç denetim faaliyeti ülkemizde de uluslararası standartlara uygun şekilde uygulanabilirse, hem denetim sistemine hem de yönetime pozitif katkısı olacaktır.

Ülkemizde yüksek denetim faaliyeti yapmak üzere kurgulanmış olan Sayıştay bu görevini çeşitli nedenlerle gereği gibi yerine getirememektedir. Bunda Sayıştay’ın kendi içindeki etkenler kadar, iç denetim sisteminin iyi işlememesi de etkili olmaktadır. Zira Sayıştay, yetersiz iç denetim olgusu nedeniyle iç denetimin yapması gereken faaliyetleri yapmak durumunda kalmakta, iç denetim sonuçlarına dayanarak denetimlerini yürütememektedir. En önemli görevleri arasında yer alan performans denetimi ve raporlama işlevine yeterince kaynak ayıramamaktadır.

⁴⁷ İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları, (Çev. Baran Özeren) Sayıştay Çeviri Dizisi.8, Ağustos 2000, s. 13.

5018 sayılı Kanun'un 68. maddesinde, dış denetim yapan Sayıştay'ın gerektiğinde iç denetçi raporlarından da faydalanabileceği belirtilmektedir. Dolayısıyla iç denetimin işlevlerini bu bilinçle yerine getirmesi gerekmektedir.

5.2.5. Denetim Bulgularının Kayıtlara Dayanma Zorunluluğu

Denetim kanıtları, denetimin özünü teşkil eder ve denetim kısaca kanıt toplama ve değerlendirme süreci olarak tanımlanabilir.⁴⁸

Denetimin tanımında yer alan önemli unsurlardan birisi, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları önceden belirlenen amaçlar, kriterler ve standartlara göre tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmektir.⁴⁹

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI) Denetim Standartları içinde yer alan genel denetim standartlarından birisi de, "Denetçi ve Sayıştay INTOSAI denetim standartlarına uymakta gerekli ilgi ve özeni göstermelidir. Bu özen denetimi planlama, denetim kanıtını belirleme, toplama ve değerlendirme ile denetim bulgularını, sonuçlarını ve tavsiyelerini rapor etmedeki gerekli özeni içerir" şeklindeki düzenlemedir.⁵⁰

Denetimin faaliyet alanına giren uygulamaların bir kısmı, mevzuatın yoruma açık kısımlarının farklı yorumlanmasından kaynaklanmasına karşı önemli bir kısmı yolsuzluğu da kapsar şekilde yasalara uyulmamasından kaynaklanmaktadır. Yolsuzluğun yasaları göz ardı edilerek yapılmasına karşı denetim, ortaya koyduğu sonuçları kanıtlara dayandırmalı yani ulaştığı sonuçlar nesnel, tarafsız ve güvenilir olmalıdır. Yolsuzluğun kuralsızlığına karşı denetimin yasallık, hususiyetle de kanıtlara dayanma gibi bir kısıtı vardır. Bu da denetimin hareket alanını sınırlamaktadır. Yapılması gerekenlerden birisi, mali işlemlerin bütün aşamalarının sağlıklı bir kayıt sistemine dayandırılmasıdır. Bu noktada bilişim sistemlerinden kamu idareleri olarak faydalanmak daha da önemli hale gelmektedir.

Denetimdeki kanıt olgusuna en önemli katkıyı harcama belgeleri yapmakta, ancak bu da uygulamada kötü niyetin önüne geçememektedir.

⁴⁸ Mehmet Şirin, **Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi**, Sayıştay Dergisi, Sayı 61, Ankara 2006, s. 22.

⁴⁹ Arife Coşkun, **Performans ve Risk Denetim Terimleri**, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi.5, Sayıştay Yayınları, Ocak 2000, s. 15.

⁵⁰ Sayıştay Dış İlişkiler Grubu, **INTOSAI Denetim Standartları**, Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara 1997, s. 12.

Denetim birimlerine yasalarla verilen geniş yetkilerin işlevlerinden birisi, idareye ait iş ve eylemlerin kontrol edilmesi yanında bu kontroller sonucu oluşan yargıların kanıtlarla desteklenebilmesi içindir. 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 29. maddesinde Sayıştay'a ve 72 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 21. maddesi ile Yüksek Denetleme Kurulu'na tanınan yetkiler, bunlara örnek olarak verilebilir.

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 206. maddesinde, kanuna aykırı bir şekilde elde edilen delillerin reddedileceği belirtilmektedir. Bu nedenle denetim bulgularından adli yargıya intikal eden olaylara mesnet teşkil eden delillerin kanuni sınırlar içinde elde edilmesi gerekmektedir.

Denetime esas belgelere ve kanıtlara ulaşma konusundaki önemli sınırlardan birisi de devlet sırrı kavramıdır. Denetim birimlerinin bilgi ve belgelere ulaşmalarındaki hukuki sınırlardan birisi olan devlet sırrının tayini hususunda Devlet Sırları Kanunu Tasarısı hazırlanmıştır. Ayrıca, kamu ve özel sektöre ait ticarî işletmeler ve üretim faaliyetinde bulunan şirketler ile bankacılık, sigortacılık, malî ve sermaye piyasalarında faaliyet gösteren şirketlerin ticarî sırları, banka sırrı ve müşteri sırlarıyla ilgili bilgi, belge ve elektronik ortam kayıt ve verileri hakkında uygulanmak üzere Ticari Sırlar Kanunu Tasarısı hazırlanmıştır.

Devlet sırrı kavramı, demokrasi ve onun gerekleri ile ülkesel menfaatler arasındaki denge gözetilerek ele alınmalıdır. Bu kavram hukuk dışı uygulamalara maske olarak kullanıldığı takdirde, denetimin eli kolu bağlanmış olacaktır. Dolayısıyla devletin menfaati için ortaya çıkan bir uygulama, Devletin yıpranması sonucunu doğuracaktır.

5.2.6. Mali Kontrol Sisteminin Yeterince Etkin Olamaması

Bazen bozulan bir şeyi tamir etme, yenisini elde etmeden daha fazla emek veya masraf gerektirebilir. Mali kontrol sisteminin işlevselliği bu noktada önem taşımakta ve mali iş ve eylemlerin ilk aşamasından nihayetine kadar olan sürecin sağlıklı işlenmesini ifade etmektedir. Bu şekilde sağlıklı bir bünyede sehven veya kasten oluşan arızı durumlarda, kendilerine verilen görev ve yetkilerle, denetim birimleri tarafından giderilmek suretiyle sistemin hukuk sınırlarında kalması sağlanmaktadır. İyi bir yönetim, denetim sisteminin yükünü de azaltmaktadır.

5018 sayılı Kanun'un 55. maddesinde iç kontrol "idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını,

muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür” şeklinde tanımlanmıştır.

57. maddede ise “Kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluşur” hükmüyle mali kontrol sisteminin alt başlıkları düzenlenmiştir. Ancak denetimin işlevlerini yerine getirebilmesi için mali kontrol sisteminin belli standartları yakalaması gerekir. Mali karar, iş ve eylemler fiilen vücuda gelmeye başladıkları andan itibaren hukuksal çerçevede içinde kalırlarsa, mali kontrol sisteminin etkinliğinden bahsedilebilir.

Ülkemizde iç kontrol sisteminin tutarlı ilkeler bütünü olarak ele alınmaması, buna karşılık bu sistemin öğelerinin mevzuatımıza serpiştirilmesi, iç kontrol yapılarının sistematik ve bütünsel 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 oluşturulmasına ve izlenmesine dayanmaktadır.⁵¹

Mali kontrol bağlamında vurgulanan noktalardan birisi de, 5018 sayılı Kanun’un 57. maddesindeki şekliyle ‘mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli personele verilmesi’ hususudur. Yönetim örgütlenmesinin yönetenlerin sorumluluklarının yerine getirilmesi anlamında önemli olduğu ifade edilmekte ve ‘komuta düzeni yoluyla denetim’ vurgulanmaktadır. Komuta düzeni yoluyla yapılan denetim, yönetme gücü anlamına gelen yetki olmadan sorumluluk olanaksızdır. Yukarıdan aşağıya bir komuta çizgisi, aşağıdan yukarıya ise sorumluluk çizgisinin olması gerekliliği üzerinde durulmaktadır.⁵²

Bu şekilde hiyerarşik yapıda, yukarıdan aşağıya yetki akışı, aşağıdan yukarıya ise sorumluluk akışının yetki kullanımı için şart olduğu, bu

⁵¹ DPT, 2000 yılında hazırlanan **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/oik535.pdf>, 10.11.2006.

⁵² Herbert A.Simon, Donald W. Smithburg, Victor A.Thompson, **Kamu Yönetimi**, (Çeviren: Cemal Mihçioğlu), AÜSBF Yayını:354, Ankara 1975, s. 494.

yapılanmanın da iş ve eylemlerin hukuka uygunluğu hususunda kontrol görevi göreceği varsayılmaktadır.

SONUÇ

Yönetenlerin iş ve eylemlerinin muhtelif şekillerde denetlenmesi ve bu denetimlerin Anayasa ve alt metinlerle güvence altına alınması bireyler adına önemli bir kazanım olmaktadır. Denetimin örgütsel ve faaliyetler anlamında işleyen bir sistem olması, bu kazanımların hayata geçirilmesi adına önemlidir. Bunu tetikleyecek süreçlerden birisi de denetim yönetiminin kavramsal, hukuksal ve realite planında ele alınmasıdır.

Yönetim ve denetim, iç içe geçmiş fonksiyonlar bütünüdür.⁵³ Modern hukuk devletlerinde yönetimin olduğu her yerde denetim,⁵⁴ denetimin olduğu yerde de yönetim söz konusudur. Yönetim ve denetimin işlevselliği birbirini besleyen aktif bir doğurgan döngüye neden olabilmektedir.⁵⁵ Kamu yönetiminde reformun konuşulduğu hemen her yerde kontrol mekanizmasına da yer verilmesinin altında yatan sebeplerden birisi budur.

Denetimin özü itibarıyla örgütsel ve faaliyetler dizaynına, yönetim reformundan başlanmalıdır.⁵⁶ Denetim bir sonuç ve sonuçlar hakkında bir yargı olduğuna göre, bu sonucu ortaya çıkaran vasat çok iyi etüt edilmelidir.

Her şeye rağmen insanın doğası gereği olması gereken denetimin,⁵⁷ denetim yönetimi bağlamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Kendine ait kaynakları kullanırken maksimum çıktıyı hedefleyen insanı kamusal kaynakları kullanırken böyle bir güdülemeden yoksun olduğu içindir ki kamu kaynağı kullananların karar, iş ve eylemlerinden sorumlu tutulmaları ve bu sorumluluk durumunun denetim sistemi tarafından kontrol edilmesi gerekir.

Yönetim olgusu, söz konusu olduğu bir ünite de orkestra şefi gibidir. Farklı görev ve fonksiyonları olan kamusal yapılardan ahenkli bir sesin çıkması, kurumların örgütsel konumları ve faaliyet yapılarının yanında orkestra şefi mesabesinde olan yönetim olgusunun yetkinliğine bağlıdır.

⁵³ Cevdet Atay, a.g.e., s. 22.

⁵⁴ Müslüm Akıncı, a.g.e., s. 47.

⁵⁵ Feyzi Uluğ, **KAYTEK Tasarısı Işığında Kamu Denetim Sisteminde Yeniden Yapılanma**, Amme İdaresi Dergisi, Sayı. 37/2, Haziran 2004, s. 97.

⁵⁶N. Kemal Öztürk, Bayram Coşkun, **Yeni Devlet Anlayışı ve Türkiye'de Devletin Kalite ve Etkinlik İle Buluşması**, Türk İdare Dergisi, Sayı.439, Haziran 2003, s.79.

⁵⁷ İzak Atıyas, Şerif Sayın, **Kamu Maliyesinde Saydamlık**, TESEV Yayınları:20, 2000, s.27.

Kanun koyucudan başlayarak ülke adına karar alma konumunda olan bütün kurum ve kuruluşlar, bu yetkilerini bütüncül bir yaklaşımla ele almalı, denetim gibi hukuken ve potansiyel olarak önemli görevleri deruhte eden bir konuda, genel kurallarda meydana getirilen küçük bir sapmanın neden olduğu sonuçlar iyi gözlemlenmelidir. Örneğin herhangi bir kurumun muhtelif nedenlerle denetim dışında bırakılması sonucu oluşan etki, ilgili kurumun kamu bünyesinde işgal ettiği konumu aşmakta, denetim kurumunun görev motivasyonunu bozmakta, denetlenen kurumlarda sisteme duyulan güveni sarsmakta ve hesap verebilirlik bilincini negatif yönde etkilemektedir. Aynı zamanda denetime tabi kamu idarelerini denetim dışına çıkarmak gibi bir beklentiye sevk etmektedir.

Sonuç olarak denetim sistemi, ülkesel düzeyde, örgütsel ve faaliyetsetel anlamda önyargılardan, kurumsal taassuptan, bireysel algılardan ve ülkeye zarar verici rekabet hissinden arınmış bir şekilde kurgulanmalı; aynı şekilde, her bir denetim kurumu da kendi inisiyatifinde olan kurumsal yapılanmasını ve faaliyetsetel içeriğini kendinden beklenen çıktıya odaklı belirlemelidir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- Akgül, Başak Ataman, **Türk Denetim Kurumları**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2000
- Akıncı, Müslüm, **Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman**, Beta Yayınları, İstanbul 1999
- Altuğ, Figen, **Mali Denetim**, Ezgi Kitabevi, Bursa 2000
- Atay, Cevdet, **Devlet Yönetimi ve Denetimi**, Alfa Yayınları, (İstanbul 1999)
- Atay, Cevdet, **Devlet, Yönetim ve Denetim**, Marmara Kitabevi, Bursa 1997
- Atıyas, İzak; Şerif Sayın, **Kamu Maliyesinde Saydamlık**, TESEV Yayınları: 20, Ankara 2000
- Can, Halil, **Organizasyon ve Yönetim**, Adım Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara 1991
- Coşkun, Arife, **Performans ve Risk Denetim Terimleri**, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi.5, Sayıştay Yayınları, Ankara 2000
- Denetimde Kalite Yönetimi/Güvencesi/Kontrolü**, Araştırma/İnceleme /Çeviri Dizisi, Sayıştay Yayınları, Ankara 2003
- Ergun, Turgay, **Kamu Yönetimi/Kuram-Siyasa-Uygulama**, TODAİE, Ankara 2004
- Gözübüyük, A. Şeref, **Türkiye'nin Yönetim Yapısı**, Turhan Kitabevi, 7. Baskı, Ankara 2001
- Gözübüyük, A. Şeref; Turgut Tan, **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, Cilt.1, Ankara 1998
- Gültekin, Sadettin, **Kamu Yönetimi**, Akademi Yayınevi, Rize 2002
- İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları**, (Çev. Baran Özeren), Sayıştay Çeviri Dizisi.8, Ankara 2000
- Özdağ, Mehmet Savaş, **Özerk Kurullar**, Asam Yayınları, Ankara 2002
- Peker, Ömer, **Yönetimi Geliştirmenin Sürekliliği**, TODAİE Yayınları. 258, Ankara 1995
- Saran, Ulvi, **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma /Kalite Odaklı Bir Yaklaşım**, Atlas Yayınları, Ankara 2004
- Sayıştay Dış İlişkiler Grubu, **INTOSAI Denetim Standartları**, Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara 1997

- Simon, Herbert A; Donald W Smithburg,, Victor A, Thompson, **Kamu Yönetimi**, (Çeviren: Cemal Mihçioğlu), AÜSBF Yayını:354, Ankara 1975
- STEAM, **Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası**, Rıfat Hisarcıklıoğlu'nun sunumu, Ankara 2002
- TBB, **Kamu Yönetimi Paneli**, TBB Yayınları 54, Ankara 2003
- TOBB, **AB'ne Tam Üyelik Sürecinde Türkiye'de Yönetimin Yeniden Yapılandırılması**, Yayın No.358, Ankara 2000
- TÜSİAD, Kamu Reformu Araştırması**, Yayın No TÜSİAD-T/2002-12/335, Aralık 2002
- Wilson, James Q, **Bürokrasi/Kamu Kuruluşları Neyi, Niçin Yaparlar**, (Çev. Selçuk Yalçındağ, Doğan, Canman, Yücel Ertekin), TODAİE, Ankara 1996

MAKALELER

- Akın, Cengiz, “Kamu Yönetiminde Yeniden Düzenleme Çalışmaları ve Denetim Sistemimiz”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı 427 (Haziran 2000)
- Çukurçayır, M. Akif, “Personel Yönetiminde Değişen Anlayışlar ve Yerel Yönetimler”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı 437 (Aralık 2002)
- Demirbaş, Tolga, “Yolsuzlukla Mücadelede Ulusal Dürüstlük Sisteminin Temel Direği:Yüksek Denetim Kurumları”, **Amme İdaresi Dergisi**, Sayı 39/2 (Haziran 2006)
- Günaydın, Osman, “Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı 440 (Eylül 2003)
- Güner, Sinan, “Stratejik Yönetim Anlayışı ve Kamu Yönetimi”,**Türk İdare Dergisi**, Sayı 446 (Mart 2005)
- Öztürk, Namık Kemal, “Devlet Yönetiminde Etkinlik ve Türkiye”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı 442 (Mart 2004)
- Öztürk, N.Kemal; Bayram Coşkun, “Yeni Devlet Anlayışı ve Türkiye’de Devletin Kalite ve Etkinlik İle Buluşması”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı 439 (Haziran 2003)
- Şirin, Mehmet, “Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 61 (Ankara 2006)
- Tan, Turgut, “Bağımsız İdari Otoriteler veya Düzenleyici Kurullar”, **Amme İdaresi Dergisi**, Sayı 35/2 (Haziran 2002)

- Tortop, Nuri, “Yönetimin İyileştirilmesi Çalışmalarının Denetlemeye Etkileri ve Yararları”, **Amme İdaresi Dergisi**, Sayı 31/2 (Haziran 1998)
- Tortop, Nuri, “Ombudsman Sistemi ve Çeşitli Ülkelerde Uygulanması”, **Amme İdaresi Dergisi**, Sayı 31/1 (Mart 1998)
- Uluğ, Feyzi, “KAYTEK Tasarısı Işığında Kamu Denetim Sisteminde Yeniden Yapılanma”, **Amme İdaresi Dergisi**, Sayı 37/2 (Haziran 2004)

İNTERNET

- Aktan, Coşkun Can, **Örtülü Devlet ve Demokrasi**, www.canaktan.org, (10.11.2006)
- DPT, **2000 yılında hazırlanan Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, <http://ekutup.dpt.gov.tr>, (10.11.2006)
- Çelebier, Nazmiye, **Türkiye’de Konsolide Devlet Bütçesinin Finansmanı**, www.bumko.gov.tr, (13.11.2006)
- Işıkkay, Mahir, **Ombudsmanlık Kurumunun Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Konumu**, **Kamu Harcama Yönetiminde Reform**, www.hazine.gov.tr, (16.12.2006)
- Kodal, Musa, **Bilgi Yönetimi Çözümü Kurumsal Bilgi Portalı**, <http://egitek.meb.gov.tr>, (04.07.2006)
- <http://www.jura.uni-sb.de/turkish/MIsikay.html>, (04.07.2006)
- Kurumsallaşma**, <http://www.yeni-cag.com/kurumsallasma.asp>, (08.11.2006)
- Seyyar, Ali, **İnsan Kaynakları Yönetimi Nedir?**, <http://www.sosyalsiyaset.com>, (01.11.2006)
- TESEV, **Dünya Yüksek Denetim Kurumları ve Sayıştay**, <http://www.tesev.org.tr>, (13.11.2006)
- TESEV, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim**, <http://www.tesev.org.tr>, (01.11.2006)
- TMMOB, **Demokrasinin İşleyişi**, <http://www.tmmob.org.tr>, (10.11.2006)