

KANUNİ İDARE İLKESİNİN HÂKİM KILINMASI AÇISINDAN KURUMSAL OLARAK BAĞIMSIZ BİR İÇ DENETİM YAPISI ÖNERİSİ: SAYIŞTAY İÇ DENETÇİLİĞİ

In Terms of Making Legality Principle Dominant in Public Administration, A
Suggestion For The Necessity of An Internal Auditing Structure Which Has
Institutionally Independent: Compound Auditing of The Court of Accounts

Prof. Dr. Ahmet NOHUTÇU* - Selim ÇİMŞİR**

Geliş Tarihi: 27.04.2016 Yayına Kabul Tarihi: 26.05.2016

Öz

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 2. maddesinde, "Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir" ifadesi bulunmaktadır. Bu cümleyi asgari düzeye indirmediğimizde karşımıza "Türkiye Cumhuriyeti, hukuk devletidir" cümlesi çıkmaktadır. Dolayısıyla, cumhuriyetin niteliklerinden en temelini hukuk olduğu görülmektedir. Soyut bir kavram olan hukuk devletinin kamu yönetiminde tezahürü kanuni idare ilkesi olarak görünmektedir. Bu ilke dar anlamıyla idarenin eylem ve işlemlerinde kanuna saygılı ve bağlı olması gerektiğini ifade etmektedir. Ancak, idarenin bazen bu ilkeye göre hareket etmediği bilinmektedir. Bunun sonucunda yargı fonksiyonu devreye girebilecektir. Modern kamu yönetiminde idari kararlarda iç kontrol sistemine önem verilmektedir. Keza, iç denetim mekanizması da iç kontrolün önemli bir parçasıdır. İç denetimin görevlerinden biri de, idarenin tesis ettiği mali işlemlerin harcama sonrasında yasal uygunluk denetimini yapmaktır. Bu çalışmada devletin hukuka bağlılığının görünümü olan 'Kanuni İdare İlkesi' bağlamında bu ilkeyi idarelerde hâkim ve daim kılmak amacıyla kurulmuş olan mekanizmalardan "İç Denetim" in önemi ele alınacak ve

Abstract

The second article of Constitution of the Republic of Turkey has statement of "The Republic of Turkey is a democratic, secular and social state governed by rule of law, within the notions of public peace, national solidarity and justice, respecting human rights, loyal to the nationalism of Atatürk, and based on the fundamental tenets set forth in the preamble." If we simplify this statement, we face "The Republic of Turkey is governed by rule of law". Therefore, the main characteristic of the Republic is the rule of law. As an abstract concept "the rule of law" appears as a manifest of "legal rule" at the public administration. This principle express administration must be respect and restricted to the law in the narrow sense. Nevertheless, administration not always obeys this principle. At the end of this process, the judiciary function is activated. The internal control system is very important in modern public administration. Also, the internal auditing mechanism is very important part of the internal control. One of the functions of the internal auditing is legal compliance audition of the financial transactions after expenditure. In this article, the importance of "internal auditing" in the framework of "the principle of legal rule" as an expression of the state governed by rule of law and a new suggestion will be developed for the institutional independence of "the internal auditing"

* İstanbul Medeniyet Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Öğretim Üyesi, anohutcu@yahoo.com

** İstanbul Medeniyet Üniversitesi, İç Denetçi, cimsir@yahoo.com

kurumsal bağımsızlığına kavuşması için bir öneri getirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Kanuni İdare İlkesi, Kamu İç Denetimi, İç Denetimin Kurumsal Bağımsızlığı, Sayıştay İç Denetçiliği.

Keywords: The Principle of Legal Rule, Public Internal Auditing, Institutional Independence of Internal Auditing, Compound (Internal and External) Auditing of The Court of Accounts.

GİRİŞ

Hukuk devleti ilkesinin bileşenlerinden biri olan kanuni idare ilkesinin hâkim kılınabilmesi için klasik yaklaşım tarzıyla her zaman yargı fonksiyonun cezalandırıcı (hükümsüz kılıcı) etkisine başvurmanın, zaman ve kaynak israfına neden olduğu bilinmektedir. Bunun öncesinde, idarenin kanuna ve hukuka saygılı olmasını temin edebilecek ve sapmaları önleme işlevini yerine getirebilecek bir mekanizmaya ihtiyaç duyulmaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile idare hukukumuzda, kendisinden beklentilerin yüksek olduğu bir kurum ihdas edilmiştir: Kamu İç Denetimi. İdarelerde üst yöneticiye bağlı olarak, idarenin faaliyetlerine değer katma amacıyla, iyi yönetim ilkelerini aşıl原因an bu mekanizma aynı zamanda idarenin mali işlemlerinin tarafsız bir şekilde yasalara uygunluğunu da denetlemektedir. Uzun soluklu ve kapsamlı eğitim aşamasından geçtikten sonra sertifika sahibi olan Kamu İç Denetçilerinin idare içerisindeki fonksiyonel bağımsızlıkları, kurumsal bağımsızlıktan yoksun olmaları nedeniyle yetki ve görevlerini tam olarak yerine getirebilecek şekilde tasarlanıp tasarlanmadığı çalışmamızın tartışma konusunu oluşturmaktadır.

Bu makalenin amacı, iç denetimin mekanizmasının denetim ve danışmanlık görevinin, idarenin hukuka bağlılığını hâkim kılma yönündeki etkisini vurgulamak ve iç denetim ile dış denetim (Sayıştay) arasında olası organik bağın kurulmasıyla, bütçe denetiminin etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesi arasındaki ilişki irdelenerek bu konuda bir öneri sunmaktır.

1. Hukuk Devleti ve Kanuni İdare İlkesi

Hukuk devleti anlayışında, devlet koymuş olduğu genel, objektif, soyut ve evrensel hukuk kurallarına öncelikle kendisi uyar. Yasama, yürütme, yargı organları ve idare tüm işlem ve etkinliklerinde bu

hukuk kurallarına bağlıdır. Yönetilenlerin temel hak ve özgürlükleri en üst düzeyde hukuki güvence altına alınmıştır. Yürütme ve idarenin işlem ve eylemlerine karşı her zaman bağımsız ve tarafsız yargı yerlerine başvurabilme olanağı vardır (Nohutçu, 2016a: 168).

Devletin doğuşuyla birlikte evrimsel bir süreç içerisinde mülk devleti, polis devleti ve hazine teorileri aşamalarından geçilerek hukuk devletine ulaşılmıştır. Polis devleti ve hazine kuramı gibi hukuk devleti de tıpkı ilk defa Almanya'da ortaya çıkmış ve 1789 Fransız Devriminden sonra Fransa'da ve liberal demokratik sistemlere sahip batılı ülkelerde gelişmiştir. Kara Avrupasında transandantal (aşkın) devletlerin sınırlandırılmasını ve hukuka uygun davranmasını sağlamak için geliştirilen "hukuk devleti" (state of law) kavramı kullanılırken, görece daha az müdahaleci Anglo-Sakson liberal devletlerde "hukukun üstünlüğü" (rule of law) kavramı tercih edilmektedir. 1930'larla tüm dünyada ekonomik ve toplumsal yaşama müdahale ederek düzenlemeler yapan sosyal devletin gelişmesiyle hukuk devletinin gelişmesinin de ivme kazandığını söylemek mümkündür (Nohutçu, 2016a: 168).

Hukuk devletinin; idarenin etkinliklerinin yargısal denetime tabi tutulması, soyut, genel, objektif, bağlayıcı ve öngörülebilir kurallara tabi olması gibi biçimsel ya da şekli; bu düzenlemelerle temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması gibi maddi iki boyutunun olması zorunludur. Hukuk devletinin bir sonucu olarak İdare Hukuku da, bu maddi ve biçimsel boyutlarıyla, yönetilenlere, devletten gelebilecek ihlal ve zararlara karşı hukuki korunma ve güvenceler sağlamak üzere ortaya çıkıp gelişmiştir (Nohutçu, 2016b: 39).

Üzerinde görüş birliği olmamakla birlikte doktrin, yargı içtihatları ve uygulamada genel kabul görmüş temel gereklilik, öge ve esasları şöyle sıralanabilir (Gözübüyük, 2006: 25-30; Günday, 2000: 21-25; Giritli-Bilgen-Akgüner. 2006: 50-61; Nohutçu, 2016b: 39):

1. Kuvvetler ayrılığı (devlet iktidarının sınırlandırılması) ve demokratik rejim,
2. Temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmış olması ve ancak kanunla sınırlandırabilmesi,
3. Yasama işlemlerinin yargısal denetimi,
4. Yürütme ve idarenin işlemlerinin yargısal denetimi,

5. Yargı bağımsızlığı ve yargıç güvencesi,
6. Kanuni idare (yasal yönetim),
7. Hukukun genel ilkelerinin geçerliliği,
8. Kanun önünde eşitlik ilkesinin benimsenmesi,
9. Devlet faaliyetlerinin belirliliği (düzenli/istikrarlı idare),
10. İdarenin mali sorumluluğu,
11. Adil yargılanma hakkı, herkesin hak arama özgürlüğüne sahip olması.

Yukarıdaki hukuk devleti ilkesinin gereklerinden biri olan kanuni idare ilkesi Anayasamızın 8. ve 123. maddelerinde ifadesini bulmuştur. Yürütme yetkisi ve görevi başlıklı 8. maddede “Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir” hükmü, İdarenin bütünlüğü ve kamu tüzelkişiliği başlıklı 123. maddede ise “İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir. İdarenin kuruluş ve görevleri, merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanır. Kamu tüzelkişiliği, ancak kanunla veya kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak kurulur” hükmü yer almaktadır.

Kanuni idare ilkesi idarenin kuruluş, görev, yetki, çalışma esas ve usullerinin kanunlar uyarınca ve kanunlara uygun olmasını öngörür (Nohutçu, 2016b: 50). Hukuk devletinin önemli bir zorunluluğu olan kanuni idare ilkesi çerçevesinde:

1. İdarenin kuruluş ve teşkilatlanmasında asli yetki yasama organına aittir. İdari makamlar ya kanunla ya da kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanarak idari işleme kururlar.
2. İdari kuruluşlar görevlerini kanuni bir yetkiye dayanarak yerine getirirler. İdari kuruluşlar görevlerini yerine getirirken hukuka ve kanunlara uygun hareket etmek zorundadırlar (hukukilik karinesi).

Parlamente sistemlerde, herhangi bir konuda düzenleme yapmakta genel ve asli yetki yasama organına aittir. Yani, yasama organının iki bakımdan düzenleme yapma yetkisi vardır (Nohutçu, 2016b: 50):

i. Yasama Yetkisinin Genelliği. Yasama organının anayasal sınırlar içinde olmak, yani Anayasaya aykırı olmamak koşuluyla, her konuyu dilediği ölçüde ayrıntılı olarak düzenleyebilmesidir. Anayasada öngörülmesine bile yasama organı olan parlamentonun takdir edeceği her konuda, idareyi “bağlı yetkilerle” kısıtlayacak düzenleme yapmasında, sosyal hayatın dinamizmi ve değişkenliğine ters düşse de, hukuki açıdan bir sakınca yoktur.

Yasama yetkisinin genelliği çerçevesinde, kural olarak, yürütme organının düzenleme yapacağı münhasır bir alan bulunmamaktadır.

ii. Yasama Yetkisinin Asliliği (İlk-El oluşu). Yasama organın, kaynağını doğrudan Anayasa’dan aldığı yetkiye dayanarak araya başka herhangi bir yetkilendirme işlemi girmeksizin, doğrudan doğruya, aracı-sız, yani “ilk-el” olarak kanunla düzenleme yapabilme yetkisidir.

İdarenin kuruluş, görev ve yetkilerinde asli (ilk-el) yetki, yasama organına aittir. İdare, kullanacağı tüm yetkilerinde kanuna dayanmak zorundadır. Yani, yürütme organının kullandığı yetkiler, yasama organının çıkardığı kanunları izlemek ve onlara dayanmak zorunda olduğu için, ikinci-el, türev yetkililerdir. İşte, idarenin yasama organının, kanunlarla koyduğu ilkeler, çerçeve ve sınırlar içinde, onlara aykırı olmamak şartıyla, kanunlara dayanan ve kanunları izleyen ikinci-el, türev ya da “*secundum legem*” yetki denir (Nohutçu, 2016b: 51).

1982 Anayasasına göre, kanuni idare ilkesi, temelde, idarenin her tür faaliyetinde hukuka uygun davranması ile kuruluş ve görevlerinde kanuna dayanması olmak üzere iki boyutta düzenlenmiştir (Nohutçu, 2016b: 51):

1. Kanuna Saygı ve Hukukun Üstünlüğü. Anayasa’nın 8. maddesinde yürütme yetkisi ve görevinin, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılacağı; 11. maddesinde ise Anayasa hükümlerinin, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kuralları olduğu belirtilmektedir.

Dolayısıyla, hukuk devletinde idarenin, tüm işlem, eylem ve etkinliklerinde, başta Anayasa olmak üzere, tüm kanunlara ve hukuka uygun davranması bir zorunluluktur. İdari kurum ve kuruluşlar, hukuka

saygı göstermeli, kanunlara uygun davranmalı ve kanunların sınırının dışına çıkmamalıdır.

2. İdarenin Kuruluşunda ve Kullandığı Yetkilerde Kanuni Dayanağın Bulunması. Anayasa'nın 123. maddesi idarenin kuruluş ve görevleriyle bir bütün olduğunu ve kanunla düzenleneceğini hükme bağlamaktadır. Bu çerçevede, idarenin hem kuruluşunda, hem de kamu yararı için faaliyette bulunurken kullandığı yetkilerde kanuni dayanağa sahip olma zorunluluğu bulunmaktadır.

2. Kamu İç Denetimi

Ülkemizde kamu kurum ve kuruluşlarında uluslararası standartlara uygun olarak iç denetim birimlerinin kurulması konusu, Avrupa Birliği müzakere sürecinde 32. fasıl kapsamında ele alınmıştır. Bu fasıl kapsamında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KM-YKK) çıkarılmıştır (Erkan, 2010: 87). Bu kanunla Türk Kamu Yönetimi içinde yeni bir mekanizma olarak tesis edilen Kamu İç Denetimi adı geçen kanunun 63. maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır: *'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'*. Yine aynı kanunun iç denetçinin görevleri başlıklı 64. maddesinde denetim türleri tanımlanmıştır. Kamu İç Denetimindeki denetim türleri başlıklar halinde şu şekilde sıralanabilir:

- 1) Uygunluk Denetimi,
- 2) Performans Denetimi,
- 3) Sistem Denetimi,
- 4) Mali Denetim,
- 5) Bilgi Teknolojileri Denetimi.

Bütçe denetiminde 5018 sayılı KMYKK ile paradigma değişikliğine gidilmiştir. Aşağıda bu dönüşümün karşılaştırması yer almaktadır.

Kamu Harcamalarının Denetiminde Bütçeleme Anlayışındaki Değişim	
Eski Paradigma	Yeni Paradigma
Hukuka Uygunluk Denetimi	Hukuka Uygunluk Denetimi ve Performans Denetimi
Merkezi Sorumluluk	Birim Sorumluluk
Kamu Harcamalarında Esneklik	Kamu Harcamalarında Disiplin Anlayışı
İçe Dönük Merkezi Bütçeleme	Kamu Harcamalarında Hesap Verebilirlik, Mali Saydamlık
Yıllık Bütçe Anlayışı	Kamu Harcamalarının Denetimine Çok Yıllı Bütçeleme ile Uzun Vadeli Bakış Açısı

Kamu Mali Yönetiminde Denetim ve Değişim (Siverekli, 2014: 64)

Burada kanuni idare ilkesiyle doğrudan ilgili olması hasebiyle uygunluk ve performans denetimleri üzerinde durulacaktır. Uygunluk denetimi kısaca, kamu idarelerinin işlemlerinin harcama sonrası yasalara uygunluğunun denetlenmesidir. Dolayısıyla, 'mali içerikli' ve bütçe hukukunu ilgilendiren idari işlem ve eylemlerin hukuka uygunluğunun denetlenmesidir. Uygunluk denetimi idarenin '*bağlı yetki*' kapsamındaki harcama kararlarının denetlenmesini hedeflemektedir. Performans denetimi ise, İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmektir. Çünkü yönetimler hazırladıkları stratejik planlarla hem bir yönetim hem de denetim aracına sahip olmaktadır (Ünal, 2012: 271).

Performans denetimi daha çok idarenin '*takdir yetkisi*' kapsamındaki harcama kararlarının denetlenmesini hedeflemektedir. Bu iki denetim türü kanuni idare ilkesinin idarelerde hâkim kılınması açısından önem arz etmektedir. Nitekim diğer denetim kanallarınca (dış denetim, yargısal denetim, kamuoyu denetimi, siyasi denetim, idari denetim, bağımsız denetim vb.) zaman ve kaynak israfıyla tespit edilecek uygunsuzluk ve isabetsizlikler, iç denetim etkin kullanıldığı takdirde işin kaynağında uygun ve isabetli kararlara evrilebilecektir.

2.1. İdarenin Bağlı Yetkisi ve Uygunluk Denetimi İlişkisi

Denetim, hukuk dogmatığının alanına giren yürürlükteki hukuk kuralları ile meydana getirilen bu “normatif düzenin” sağlanması ve korunması adına yapılması gerekenlerin yapılıp yapılmadığı, gerçekleştirilen faaliyetlerin hukuk kurallarına uygun olup olmadığının kontrol edilmesi faaliyetidir. Denetim biliminde denetim türlerinden birisi olarak kabul edilen “uygunluk denetimi”, yapılan işlemlerin, hukuk biliminde üretilen hukuk kurallarına uygun yapılıp yapılmadığı ile ilgilenir. Ancak denetim bilimi ile hukuk bilimi arasındaki ilişkiyi genel olarak değerlendirirsek, her iki disiplinin amacı da aslında “arzu edilen bir düzenin” sağlanmasıdır (Baykara, 2013: 102).

Kanun koyucu bazı durumlarda idari işlemin dayanacağı hukuki ya da fiili durumu emredici biçimde açıkça tanımlayıp sınırlamıştır. Bu durumda idarenin kullanacağı yetki “bağlı yetki”dir. Kanun sarıh olarak idarenin hangi durumlarda hangi işlemi tesis etmesi gerektiğini yoruma ve idarenin takdirine yer bırakmayacak biçimde belirlemiştir. Bağlı yetkide, idarenin belirlenen sebep ortaya çıkınca, alacağı karar bellidir. (Nohutçu, 2016b: 133). Örneğin, 5018 sayılı KMYKK’nın ‘Yüklenmeye Girişilmesi’ başlıklı 26. maddesinde ‘*Yüklenme, usulüne uygun olarak düzenlenmiş sözleşme esaslarına veya kanun hükmüne dayanılarak iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması karşılığında geleceğe yönelik bir ödeme yükümlülüğüne girilmesidir. Bütçede yeterli ödeneği bulunmayan işler için yüklenmeye girişilemez. Yüklenme süresi malî yıla sınırlıdır. Harcama yetkilileri, tahsis edilen ödenekler dâhilinde yüklenmeye girebilirler. Yüklenmeye girişilen tutara ait ödenekler saklı tutulur; başka iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması için kullanılamaz*’ hükmü yer almaktadır. Buna göre, idarenin bütçede yeterli ödeneği bulunmadan yüklenmeye girişmesi durumunda bağlı yetkisini aşmış olacaktır. Fakat uygunluk denetiminde bu husus tespit edilerek, idarenin yasaya uygun hareket etmesi sağlanabilecektir.

2.2. İdarenin Takdir Yetkisi ve Performans Denetimi İlişkisi

Kanuni idare ilkesi çerçevesinde kritik bir husus da, idarenin takdir yetkisinin kapsamı ve sınırlarıdır. Kanun koyucu, bazı idari işlemlerin gerekçe ve dayanakları açık ve net olarak değil de “kamu düzeni”, milli güvenlik”, “genel ahlak”, “genel sağlık”, “lüzumu halinde”, “ihtiyaç halinde”, “kamu yararının gerekli kıldığı durumlarda” gibi belirsiz, soyut

ve genel geçer kavramlarla göstermiştir. Bu durumlarda idarenin “sınırlı takdir yetkisi” bulunur. İdare, sebep ögesinin bu şekilde belirsiz kavramlarla gösterildiği durumlarda, yapacağı işlemde takdir yetkisi bulunmakla beraber, yine de tesis ettiği işlemi hangi somut olay, durum, maddi neden ya da hukuki gerekçeye dayandırdığını ortaya koymak zorundadır (Nohutçu, 2016b: 133).

Bazı idari işlemlerin de dayanacağı sebep kanunen öngörülmemiş olabilir. Bu durumda idarenin “geniş takdir yetkisi” vardır. İdareye böyle geniş ya da sınırlı takdir yetkisi olduğu durumlar, idarenin keyfi ve tamamen serbest tasarrufta bulunması sonucunu doğurmaz. Yani, takdir yetkisi mutlak ve sınırsız değildir.

Bu bağlamda, idarenin takdir yetkisini:

- hukuk devleti ve kanuni düzenlemelere uygun,
- eşitlik ilkesi çerçevesinde,
- gerekçeli,
- kamu yararı ve kamu hizmetinin gerekleri, amaç ve ilkeleriyle orantılı ve uyumlu kullanması icap eder (Nohutçu, 2016b: 134).

Ancak yargı organlarının yapacağı yargısal denetimin idarenin takdir yetkisini kaldırmaması, bu bağlamda yerindelik denetimini içermemesi çok önemli ve hassas bir sorun alanıdır. İdari yargı mercileri yönetsel eylem ve işlemlerin ancak Anayasa, kanun ve diğer hukuki normlara (mevzuata) uygun olup olmadığını denetlerler. Yönetmelik kuruluşların yerine doğru kararı alamazlar, ya da yönetsel kararların yerindeliğini (isabetliliğini, rasyonelliğini, verimliliğini) denetleyemezler. Yani, yönetsel yargı kuruluşları yerindelik (icab-ı hale uygunluk) denetimi yapamazlar. 13.05.2010 tarihli Anayasa değişikliği ile Anayasa'nın 125. maddesine şu hüküm eklenmiştir: Yargı yetkisi, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz.

Bu çerçevede, Anayasa'nın 125. maddesi ile İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. Maddesi de göz önünde bulundurularak, ülkemizdeki idari yargı denetiminin sınırları şöyle belirlenebilir (Nohutçu, 2016b: 491):

- İdari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olması,
- Yerindelik denetiminin (icab-ı hale uygunluk) yapılamaması,
- Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak yargı kararının verilememesi,
- İdari işlem ve eylem niteliğinde yargı kararının verilememesi,
- İdarenin takdir yetkisini kaldıracak nitelikte yargı kararının verilememesi.

5018 sayılı Kanununun 64. maddesinde, “İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir” hükmü yer almaktadır. Kamu iç denetiminde performans denetiminin unsurları standartlar göz önüne alınarak aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır (Performans Denetim Rehberi, 2015: 19):

Ekonomiklik Unsuru: Uygun kalite beklentileri içerisinde kaynakların (Beşeri, mali ya da diğer kaynaklar) ekonomik biçimde kullanılması.

Verimlilik: Kaynaklara kıyasla üretilen çıktının yeterli seviyede olup olmadığının değerlendirilmesi.

Etkililik: Faaliyete ilişkin beklenen etkilerin gerçekleşen etkiler ile kıyaslanması.

Sürdürülebilirlik: Faaliyete ilişkin çıktılarının kullanılabilirliğinin değerlendirilmesi.

Tutarlılık: Faaliyetlerin öngörülen amaç ve hedefler ile makro düzeydeki politika ve stratejik planlarla olan tutarlılığının değerlendirilmesi.

Uyumluluk: Faaliyet ve aktivitelerin gerçekleştirilmesine imkân verecek yeterli organizasyon olgunluğunun varlığı.

Kamu iç denetçileri, idarenin takdir yetkisine giren harcama kararlarını yukarıdaki performans denetim unsurlarını göz önünde bulundurarak bir nevi yerindelik denetimini gerçekleştireceklerdir. Böylelikle dış denetim (Sayıştay denetimi) öncesinde, sonrasında veya esnasında sürekli olarak nesnel bakış açısıyla idarenin faaliyetleri

denetlenebilecektir. Bunun da ötesinde, dış denetimden farklı olarak, iç denetimin etkin kullanılması sayesinde idarenin denetim sonrasındaki performansının artırılmasına yönelik, sürekli iyileştirme misyonu ve risk odaklı denetim sayesinde, öneriler geliştirilebilecektir. Nitekim, idare hukuku uygulamalarında kamu yararı amacıyla gerçekleştirilen idari faaliyetlerin gerçekte kamu yararını ne derecede ve nasıl temin ettiği sorunu beraberinde birçok tartışmayı getirmektedir. Özellikle idarenin kamu yararı amacını taşıyıp taşımadığının yargısal denetiminde yerindelik denetimi ve takdir yetkisine müdahale gibi sorunlar söz konusu olmaktadır (Uyanık, 2011: 1158).

3. Kanuni İdare İlkesinin Hâkim Kılınması Açısından İdarelere Nesnel Hukuki Güvence Veren İç Denetimin Kurumsal Bağımsızlığına Kavuşturulmasının Önemi

Kamu idarelerinin, misyonlarını gerçekleştirebilmek için kamu kaynaklarından bütçe kanunu ile kendilerine aktarılan ödenekleri, kanunlara uygun olarak ve yerinde kullanma zorunlulukları vardır. Yaşanan acı tecrübelerden sonra artık günümüzde kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması gerektiği ve bunun da çağdaş yönetim ilkeleri olan, hesap verilebilirlik, şeffaflık, adillik ve sorumluluk bilinciyle gerçekleştirilmesi gerektiği konusunda uluslararası standartlar geliştirilmiştir.

Ülkemizde, hesap verebilirlikle ilgili olarak 13 Nisan 2005 tarihli Resmi Gazete’de “Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” yayımlanmıştır. *Yöneticilerin hesap verme sorumluluğu* başlığını taşıyan 20. maddesinde özellikle yönetici pozisyonunda bulunan kamu yöneticilerinin hesap verebilirlikle ilgili görev ve yetkileri sıralanmıştır. Buna göre, yönetici pozisyonunda bulunan kamu yöneticileri, “sorumlulukları ve yükümlülükleri konusunda hesap verebilir ve kamusal değerlendirme ve denetime her zaman açık ve hazır olurlar” (Demir, 2009: 94).

Bu ilkelerin teoride ve kâğıt üstünde kalmayıp uygulamaya geçirilerek her idari kararda canlı tutulması amacıyla, idarenin yanında ama bağımsız ve tarafsız bir uzmanın değerlendirmelerine ihtiyaç bulunmaktadır. İşte, iç denetimin kamu yönetiminde gerekliliği bu noktada önem kazanmıştır. İdarelerin harcamalarının dışarıdan bir göz olarak

Sayıştay tarafından değerlendirilmesinin yeni yönetim tarzında yeterli, verimli ve etkili olmadığı, idareleri günü kurmaya yönelik önlemlere yönelttiği görülmüştür. Bu nedenle dinamik ve hedeflerinden sapma göstermeyecek derecede sürekli değerlendirmelere olan ihtiyaçtan dolayıdır ki, iç denetim önem kazanmıştır. Fakat burada bir açmazla karşı karşıya kalınmıştır. Eğer yöneticilerin kanunların uygulanmasında ve kaynakların yerinde kullanılmasında karşılaşılan riskleri kabullenme konusunda risk iştahları yüksekse ne yapılacaktır? İç denetimin etkin bir şekilde faaliyet gösterebilmesi konusunda 5018 sayılı yasa üst yöneticilere geniş yetkiler tanımıştır. İç denetimin başlı başına bir kaynak olması nedeniyle, bu kaynağın israf edilebilmesi veya atıl bırakılması da yöneticilerin insiyatifindedir. İç denetçilerin re'sen denetim yapma yetkisi bulunmamaktadır. İç denetçiler, üç yıllık denetim planı ve bir yıllık denetim programını üst yöneticilerin önceliklerini ve yönlendirmelerini de dikkate alarak hazırlamak durumundadırlar. Ayrıca bunların onaylanması da üst yöneticinin yetki alanındadır. Dolayısıyla, takdir yetkisinin isabetli olarak kullanılıp kullanılmadığını (performans denetimiyle) denetleyebilecek olan idarenin içindeki bir denetim kaynağı, yine takdir yetkisiyle, etkisiz bir mekanizma olarak kalabilmektedir. Bu kısır döngünün, verimli döngü haline gelebilmesi için iç denetimin idarelerde zorunlu tutulması ve raporlamaların Sayıştay'a yapılabilmesi için yasal değişikliğe ihtiyaç bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı bünyesinde bulunan İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun, Sayıştay'a bağlanması ve böylelikle hesap verebilirlik ilkesi; etkin, caydırıcı, bağımsız ve yaptırım gücüne kavuşmuş iç denetim mekanizması sayesinde uygulamaya geçmiş olacaktır.

3.1. İç Denetim Koordinasyon Kurulu Neden Sayıştay'a Bağlanmalıdır?

İDKK'nın, iç denetimin yapısındaki yeri ve rolünün, yapılan akademik çalışmalarda, etkin bir iç denetim için yetersiz olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Bilge ve Daşkaya: 2015, 128). Mahalli idarelerde çalışan 82 iç denetçi üzerinden yapılan anket çalışmasında, İç denetçilerin %89'u İDKK'nın bağımsız bir otorite şeklinde yeniden yapılandırılması gerektiği görüşüne katılmışlardır. Bu yüzden İDKK'nın bağımsız bir kurum olarak örgütlenmesi ve iç denetçilerin atanması, görevden alınması, etkinlik ve verimliliklerinin takibi yoluyla sicil verme yetkisinin

de bünyesinde yer aldığı bir görev tanımıyla kendi personeli ile sürekli faaliyet gösteren bir yapıya dönüştürülmesi gerektiği düşünülmektedir (Bilge ve Daşkaya, 2015: 119).

Avrupa Birliği'nin, kamu iç mali kontrol sisteminde yer alan iç denetim ve iç denetimin bağımsızlığına özel bir önem verdiği anlaşılmaktadır. Katılım ortaklığı belgeleri ve ilerleme raporlarında, iç denetimin bağımsızlığı konusunun ayrı bir başlık olarak ifade edilmesi bu önemin düzeyi konusunda bize yeterli fikir vermektedir (Gösterici, 2006: 181).

Avrupa Birliği yaklaşımına göre, bağımsızlık vasfı, iç denetim faaliyetinde mutlaka bulunması gereken bir özelliktir. İç denetimin; iç kontrol sistemi ve yönetimin ayrılmaz bir parçası olduğu kabul edilmekte fakat idari olarak bağlı olmasına rağmen, denetim birimlerinin fonksiyonel bağımsızlıklarını kaybetmeden faaliyetlerini sürdürmeleri gerektiği konusunda tam bir görüş birliği bulunmaktadır (Gösterici, 2006: 181).

Avrupa Birliği'nin sahip olduğu yaklaşımda iç denetçi bağımsızlığının sağlanabilmesi için aşağıda belirtilen koşulların oluşturulması gerekmektedir (Gösterici, 2006: 185-186):

1) İç denetim biriminin en üst yöneticiye bağlı olacak şekilde organize edilmesi ve raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunması sağlanmalıdır.

2) İç denetim biriminin objektif risk değerlendirmesi temelinde hazırlayacağı yıllık iç denetim planına, üst yöneticinin müdahale etmesi engellenmelidir. Bu hususta iç denetçi bağımsız hareket edebilme özgürlüğüne kavuşturulmalıdır.

3) İç denetçilerin özlük hakları, atama ve görevden alınma usulleri, idari hiyerarşi içerisindeki konumu ve üst yönetimle ilişkisi özel bir statüye kavuşturulmalı, bilgi ve belgelere ulaşım kolaylığı getirilmeli ve denetim sonuçlarını serbestçe raporlayabilme imkânı sunulmalıdır.

4) Üst yönetim ve iç denetçiler arasındaki ilişkide birbirlerinin görev alanlarına müdahale etmelerini engelleyici hükümler getirilmeli ve bu hususta iç denetçilerin bağımsızlıklarına vurgu yapılmalıdır.

5) İç denetçinin danışmanlık görevi denetim sonuçları ile sınırlı tutulmalı, kurum faaliyetlerini geliştirmek ve kuruma değer katmak amacı dışına taşmamalıdır.

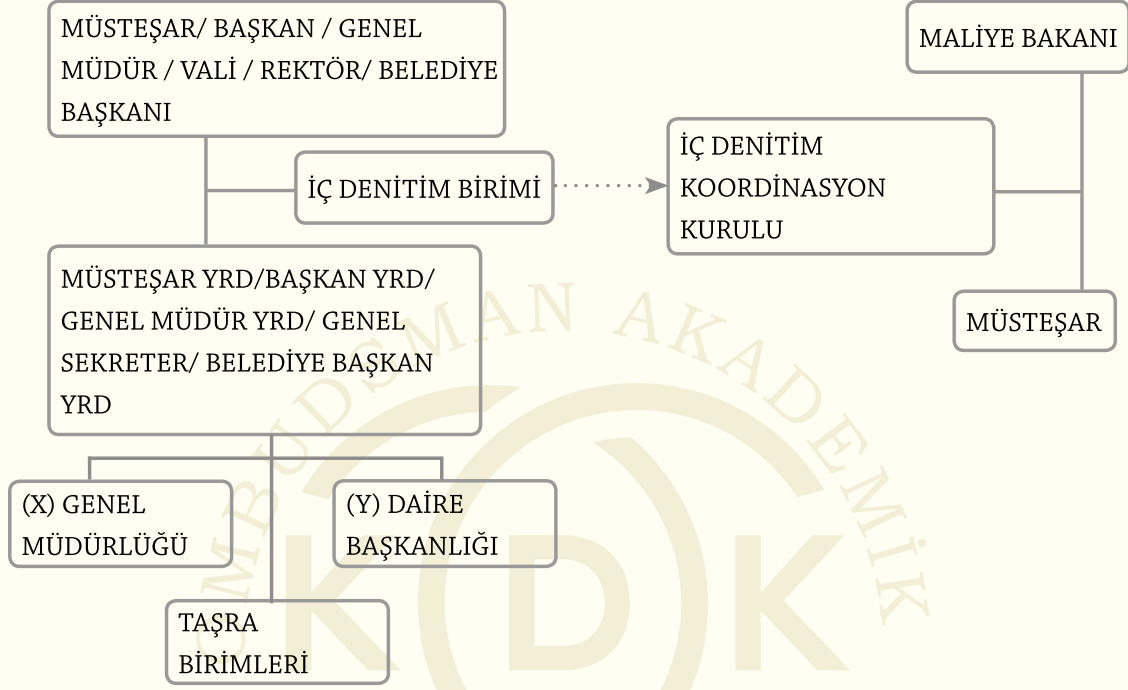
6) Denetim raporlarının kamuoyuna açık olmasına özen gösterilmelidir.

Yürütme organına karşı tam bağımsızlığa sahip olan dış denetim biriminin de, iç denetim sürecinin fonksiyonel bağımsızlığını koruma konusunda tam desteği sağlanmalıdır.

İç denetimin başarısı, idarelerde üst yöneticinin iç denetim mantığını ve bu denetimin gerekliliğini benimsemesi ile doğrudan bağlantılıdır. Çünkü kurum menfaatlerinin korunmasında öncelikle sorumlu olanlar üst yöneticilerdir. Özellikle risklerin en aza indirilmesi, güçlü bir üst yönetici-iç denetçi işbirliğine dayanmaktadır (Aslan, 2010: 84). Burada karşımıza şöyle bir sorun çıkmaktadır: Üst yöneticiler, iç denetçilerle yeteri kadar işbirliğine girmediklerinde veya iç denetime destek vermeyip kanunla kendilerine tanınan iç denetçi kadrolarına iç denetçi ataması yapmadıklarında, dolayısıyla riskleri üstlendiklerinde iç denetimin varlığının sorgulanması gündeme gelecektir. O zaman yukarıda belirttiğimiz gibi, kamu iç denetiminin fonksiyonunu yerine getirebilmesinin, üst yöneticilerin insafına bırakılamayacak kadar önemli olduğunu ve bu konuda takdir yetkisinin bulunmamasına duyulan ihtiyacı vurgulamamız gerekecektir.

Mevcut durumda kamu iç denetiminin idari organizasyondaki konumu aşağıdaki gibidir:

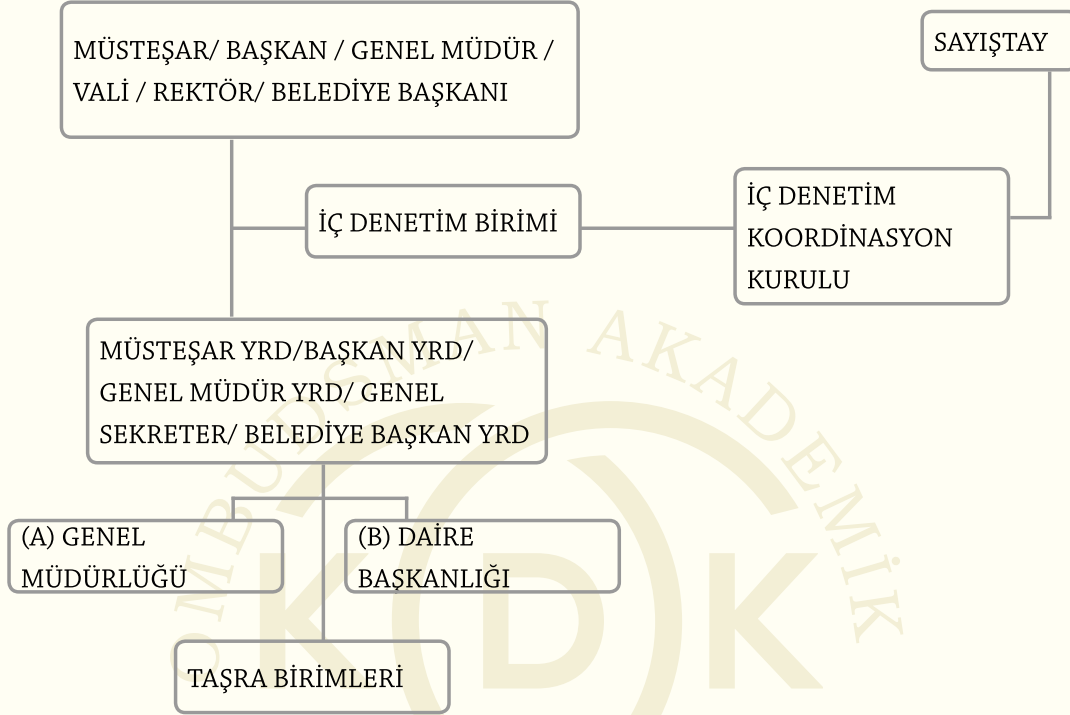
İç Denetimin İdari Organizasyondaki Konumu



(İDKK, 2014: 24)

Kanaatimizce, aşağıda açıklanacak olan bilimsel çalışma sonuçlarının topluca yorumlanması neticesinde kamu iç denetiminin idari organizasyondaki olası konumunun aşağıdaki gibi olması gerektiği önerilmektedir:

KAMU İDARELERİ



(İDKK, 2015: 24), (İç Denetim Koordinasyon Kurulunun yayınladığı 2014 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporundan uyarlanmıştır)

İç denetçilerle dış Denetçiler arasındaki ilişkileri inceleyen bir araştırmada, kamu sektöründeki iç denetçilerin yaklaşık %31'inin dış denetçilerin iş yapış biçimlerinin iç denetçilerin kurum içi pozisyonunu olumsuz etkilediğini düşünmesi, iç ve dış denetçiler arasındaki muhtemel anlaşmazlıkların göstergesi olduğunu vurgulamaktadır. Sayıştay denetçilerinin yaptırımlarının ve üst yönetim üzerindeki gücünün iç denetçilere oranla çok daha fazla olması, iç denetçilerin kurum içindeki itibarlarını zedeleyebilmektedir. Ancak bunun en önemli sebebi, iç denetimin kamu kurumlarındaki pozisyonu ve aldığı destektir. Kamu sektöründe iç denetim faaliyetlerini düzenlemekten sorumlu olan İDKK'nın Maliye Bakanlığı'ndan ayrılarak tamamen bağımsız bir yapı haline gelmesi, İDKK'nın olduğu kadar iç denetçilerin de kurumlardaki bağımsızlığını ve etkinliğini artıracaktır (Çelikay, 2014: 135-136).

3.1.1. İç Denetim ve Dış Denetimin Aynılığı ve İDDK'nın Pasifliği

Öncelikle, hem iç denetimin, hem de dış denetimin denetlenen idarelerden bağımsız olduğu belirtilmelidir. Fakat iç denetimin bağımsızlığı konusunda, iç denetçilerin üst yönetici tarafından atanması ve ona raporlama yapması bakımından kurumsal ve fonksiyonel yönden bağımsızlığı tartışılabilir. Dış denetim ve iç denetimin görev alanlarına bakıldığında, çok büyük oranda bir örtüşme olduğunu görmekteyiz. Her iki denetim fonksiyonuna hemen hemen aynı görevlerin verilmiş olduğunu görülmektedir. Hem iç denetim hem de Sayıştay'a tanımlanmış olan görevler genel olarak;

- Mali işlem ve faaliyetlerin Hukuka uygunluğu,
- Mali rapor ve tabloların doğru ve güvenilirliği,
- Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin etkinliği,
- Kamu kaynaklarının verimli etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığı yönünde yapılacak denetimlerden oluşmaktadır.

Genel itibariyle iç denetim ve dış denetim, hukuka uygunluk ve performans performans denetimi konusunda örtüşmektedir (TBMM, 2015: 62). Bu görev örtüşmesi denetimlerin daha kaliteli düzeyde gerçekleştirilebilmesi için iç denetim ile dış denetim arasında işbirliğini gerekli kılmaktadır (TBMM, 2015: 65-68).

Sayıştay denetçilerine yönelik bir anket çalışmasında, katılımcıların %74'ünün görevlerini tanımlarken öncelikle, kaynakların verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesi görüşünde oldukları tespit edilmiştir. Bununla beraber, Sayıştay denetçilerinin diğer görevler olarak sırasıyla mali verilerin güvenilirliğinin tespit edilmesini, hukuka uygunluk denetiminin yapılmasını, denetimin yolsuzlukları önlemek üzere yapılmasını ve muhasebe hatalarının tespit edilerek düzeltilmesini gördükleri belirlenmiştir (Parlak ve Parlak, 2014: 30). Bu tanımlamalar iç denetim görev ve amaçlarıyla örtüşmektedir.

Dış denetim türleri ile iç denetim türlerinin birbiriyle örtüşmesi, aynı denetim tekniklerinin kullanılması bu iki denetim sistemi arasındaki eşgüdümün sağlanmasını kaçınılmaz kılmaktadır. Ülkemizdeki mevcut durum incelendiği zaman; iç denetim ve dış denetim arasında koordinasyonu sağlayacak olan İDDK etkin bir fonksiyon icra

edememektedir. İç denetçilerin atamasının kurumlara bırakılmayıp, Sayıştay bünyesinde konumlandırılmış İDDK tarafından yapılması gerekmektedir. Böylelikle, kurumlarda ayrıca dış denetime de gerek kalmayacak ve tüm Sayıştay denetçileri Sayıştay İç Denetçisi unvanı altında idarelerde görevlendirilmiş olacaklardır.

İdarelerin üst yönetimlerinin iç kontrol ve iç denetimi yeterince anlamamış olmaları, kamu yönetiminde yeniden yapılandırma sürecinin/çalışmalarının sekteye uğraması, Sayıştay'ın iç denetimin gelişmesine katkısının olmaması, İDKK'nın güçlü ve operasyonel bir kurumsal kapasiteye sahip olmaması gibi nedenler, kamudaki iç denetim sisteminin gelişmesini engelleyen unsurlar olarak sayılabilir (Akpınar, 2011: 303)

6085 sayılı Sayıştay Kanununun etkin bir şekilde hayata geçirilmesi 5018 sayılı Kanunun hedeflenen amaçlara uygun bir şekilde uygulanmasıyla yakından ilişkilidir. Dış denetim iç denetimden ayrı olmadığı gibi makro mali yapının işleyişinden de bağımsız değildir (Önder, 2012: 212). 5018 Sayılı Kanun'un en önemli özelliklerinden birisi fonksiyonel bağımsızlığa sahip, kendi faaliyetlerinin hesabını veren ve hata bulmak yerine idarelerin çalışmalarına değer katmak ve idareyi geliştirmek amaçlı bir iç denetim anlayışını hedefliyor olmasıdır (TBMM, 2015: 5). Fakat 5018 sayılı Kanunun uygulama sonuçları incelendiğinde, umulan kapsam ve derinlikte bir dönüşüm ya da sistem değişikliğinin gerçekleşmiş olduğu iddia edilemez. Yürürlük tarihi üzerinden uzun yıllar geçmesine rağmen halen etkin bir iç denetim sistemi tam anlamıyla oluşturulamamış, iç kontrol ve sorumluluk mekanizmaları güçlendirilememiştir. Bunun dış denetim üzerinde olumsuz etkilerinin olması muhtemeldir (Önder, 2012: 212).

Çıkış noktası batılı ülkeler olan iç denetimin o cepheden görünümüne ve bağımsızlığına yönelik yeni vurgulamalarına baktığımızda, iç denetimin kendisinden beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi için bağımsızlığın ne kadar önemli olduğunu görmekteyiz. Örneğin bu konuda Avrupa Birliği Sayıştay'ının denetiminin amaçlarına baktığımızda, Birlik organlarının kendi içlerinde uyguladıkları iç denetimi tekrarlayan bir dış denetim yerine, iç denetim sistemlerinin yeterliliklerinin ve bağımsızlığını gözeten bir dış denetim amacı görmekteyiz (Nugent, 2006: 332). Dolayısıyla, aynı amaca hizmet eden denetim

yapılarının tek bir kanaldan koordine edilmesi; verimlilik, maliyet, zaman, etkililik yönünden isabetli olacak ve ayrıca coğrafi engellerin ortadan kaldırılmasıyla da yerinden denetimle merkeziyetçi yapının olumsuzluklarında kaçınılmış olacaktır (Pilcher, 2013: 336-337). Nitekim, özel sektördeki uygulama araştırmalarına göre, iç ve dış denetçiler arasındaki koordinasyonu maksimize etmenin gerekçesi olarak, koordinasyon düzeyi arttıkça denetim verimliliğinin arttığına yönelik pozitif bir korelasyonun varlığı gösterilebilir. Ayrıca bu durum, yinelenen denetimin olumsuzluklarından kaçınılması için de etkili olmaktadır (Felix ve diğerleri, 2001: 517).

Avrupa Birliği'nin bu konudaki vurgulamalarını 2015 İlerleme Raporunun "32. Fasıl: Mali Kontrol" başlığı altında görmekteyiz. Türkiye'nin, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun uygulanmasını iyileştirmek üzere kamu sektöründe iç kontrol ve iç denetim düzenlemelerinde değişiklikler yapması gerektiği belirtilmektedir (Avrupa Komisyonu, 2015: 89). Avrupa Birliği değişim ihtiyacına işaret etmekte, fakat bunun nasıl olması gerektiği konusunda çerçeve standartlar ve ilkeler doğrultusunda takdiri ülkelere bırakmaktadır.

Avrupa Birliği Sayıştayı kurulmadan önce, Avrupa Komisyonu, topluluk bütçesinin denetimini büyük ölçüde dizginsiz ve zayıf yapısı olan İç Denetim Kurulu ile yürütmekteyken, Sayıştay'ın kurulmasıyla birlikte Komisyon, denetim gücü, denetim yetkisi ve kaynaklarıyla donatılmış bir dış denetimin fiziki varlığıyla uzlaşmak zorunda kalmıştır (Laffan, 1999: 256). Dış denetimin anayasal gücünün, tavsiye niteliğinden öteye geçemeyen iç denetimle eşgüdümü sayesinde, iç denetim uygulamalarına etkinlik kazandıracığı yavaş yavaş dile getirilmeye başlanmıştır.

ABD'ye baktığımızda, Amerika Sayıştay'ı yaptığı denetim faaliyetlerinde "Ordu Denetim Ajansı"nın - bizdeki Milli Savunma Bakanlığı İç Denetim Birimi- tüm verilerinden yararlanmakta ve işbirliği içerisinde hareket etmektedirler. Bu denetim, mali ve performans denetiminden düzenlilik denetimine ve politika analizine kadar geniş bir yelpazeyi içermektedir. Bu yönüyle, hem denetimlerde güvenilirlik düzeyi yükselmekte, ayrıca zaman ve maliyetlerde tasarruf sağlanmaktadır. (Köylü ve diğerleri, 2015: 97-98).

Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (Sayıştaylar Birliği) (INTOSAI)'de gerçekleştirdiği kongrelerde eşgüdüm ve bağımsızlığa önemi ele almaktadır. INTOSAI'nin amacı yüksek denetleme kurumları arasındaki ilişkileri geliştirerek güçlendirmek, özellikle kamu mali denetimi alanında bilgi ve görüş alış verişi ile deneyimlerin paylaşılmasını sağlamak, gereksinim duyulan alanlarda üyelerine destek vermektir. Kongrelerinde, iç denetim, iç kontrol ve bunlarla dış denetim arasındaki ilişkilerle ilgili aşağıda belirtilen önerilere yer verilmiştir (Arslan, 2014: 90-95):

Dördüncü kongrede; Sayıştayların sadece harcama sonrası kontrol yapabildiği ülkelerde, mevcut iç kontrol organlarının çalışmalarıyla elde ettiği raporların Sayıştay çalışmaları ile ilgili olmaları durumunda bu raporların Sayıştay'a verilmesi gerektiğine değinilmektedir. Bu durum, iç kontrol ve denetim birimlerine ait çalışmalardan yüksek denetim örgütlerinin haberdar olmasının önemini arttırdığını göstermektedir.

Yedinci kongrede, yüksek denetim kuruluşlarının denetledikleri idarelerde güçlü iç denetim organları oluşturulmasını teşvik etmesi ve bu denetim organlarının çalışmalarının denetimler sırasında değerlendirilmesi gerektiği yönündeki öneridir.

Sekizinci kongre, iç denetimin kurumsallaşmasına ilişkin teşvik önerisinin sistematik olarak yapılması ve bilgi değişimi adı altında aslında iç denetim organlarında yürütülen faaliyetlerin etkin koordinasyonuna Sayıştay tarafından katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

Hem bu organların raporlarının dış denetimde kullanılması hem de dış denetim raporlarının iç denetim ve kontrolde kullanılması ve işbirliği içinde bu denetimin paylaşılması gereğinden bahsedilmektedir. Denetimlerde gereksiz yere tekrarları önlemek maksadıyla, güvenilir olması halinde, iç denetimin dış denetim kadar önem kazanmaya başladığı anlaşılmaktadır.

“Experientia mutua omnibus prodest” (Birlikten Kuvvet Doğar) sloganını kullanan INTOSAI'nin, ilk kongresinde harcama öncesi denetimin etkinliğini savunurken sekizinci kongresinde artık dış denetim ile iç kontrol-iç denetim organlarının işbirliğini tam anlamıyla teşvik etmeye yönelik bir noktaya geldiği görülebilmektedir.

İç denetim ile dış denetimin bütünleşik olarak çalışması yönelik olarak verilebilecek belki de tek örnek İngiltere'deki yerel yönetimler sayıştayı olarak nitelendirilebilecek olan Denetim Komisyonudur. (Çetin, 2008: 48). Bu komisyon yerelde, ama kurum bünyesinde olmaksızın, bir çeşit sayıştay bölge başkanlığı şeklinde yapılanmıştır. Türkiye açısından mevcut durumda iç denetim ile dış denetim arasındaki eşgüdümün artırılması gerektiğine yönelik bir tereddüt bulunmamaktadır. Fakat Maliye Bakanlığı bünyesinde bulunan İDKK ile bağımsız anayasal hesap mahkemesi hüviyetindeki Sayıştay'ın görev, yetki ve çıkar çatışmasına girmeden bu eşgüdümü nasıl sağlayacakları tartışma konusudur. Ayrıca, Maliye Bakanlığı bünyesinden ayrılmış bir üst kurul halindeki olası bir İDKK'da eşgüdüm açısından aynı sorunlarla karşılaşabilecektir. Aradan geçen 10 yılı aşkın süreye rağmen bu eşgüdümün halen sağlanamamış olması bunun en açık göstergesidir. Dolayısıyla, idarelerden hesap sorma yetkisi ve görevi olan Sayıştay'ın, idare tarafından ataması yapılan ve raporlarının yaptırım gücü olmayan bir iç denetçiyi -kendi bünyesinde olmadığı müddetçe- idareden ayrı olarak görmesi, raporlarına şüphesiz bakması, denetimde verimlilik, maliyet ve zaman tasarrufu, etkililik-tarafsızlık-bağımsızlık kriterlerini göz önünde bulundurarak iç denetimi tekrardan kaçınabilmesi, TBMM'ye genel uygunluk bildirimini sunarken iç denetçinin raporlarına kuşku duymadan güvenebilmesi kanaatimizce mümkün görünmemektedir. Eş güdümü sağlamaya yönelik hiçbir çaba ve yapı önerisi, yasama adına denetim yapan dış denetimi, idarenin bir parçası olarak gördüğü - ki mevcut durumda kurumsal bağımsızlığı olmayan ve fonksiyonel bağımsızlığı bu nedenle zayıf olan - iç denetimle koordineli olmaya ikna edemeyecektir. Yukarıda da belirttiğimiz gibi, tek çıkış noktasının tam bütünleşmeden geçtiği ve bunun da Sayıştay İç Denetçiliği sayesinde mümkün olabileceği kanaatini taşımaktayız. Şimdiye kadar iç denetim ve dış denetimin bütünleşmesine yönelik bir çalışma olmadığı için, bu önerimiz, iç denetim ve dış denetim arasında yakınlaşmanın gerektiğine dair yapılmış çalışmaları baz alıp, yakınlaşmanın da aynı sorunları beraberinde getireceğine ve çözüm olamayacağına yönelik tespitlerimizle, bütünleşmenin gerekliliğine yönelik gerekçeleri ihtiva etmektedir.

Çeşitli ülkelerdeki iç denetim uygulamalarına yönelik yapılan bir araştırma neticesinde iç denetim ve dış denetim arasında işbirliğinin gerekli olduğunu ve hatta bütünleşmenin emareleri olabilecek ama adı

konulmamış öneriler getirilmiştir. Bu öneriler şu şekilde özetlenebilir (Özen ve Öztornacı, 2015: 11-12):

a) İç denetçiler tarafından hazırlanan raporların üst yönetici tarafından İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilmesi yanında, aynı raporların Sayıştay'a ve TBMM'de gönderilmesi zorunlu kılınmalıdır.

b) TBMM'de kurulacak denetimle ilgili bir komisyon tarafından kurum iç denetçisinin, üst yöneticisinin veya Sayıştay denetçisinin görüşlerine başvurulabilir.

c) İç denetim birimlerinin yasal dayanaklarının artırılması ve iç denetçilerin hem mesleki güvenceye kavuşmaları hem de özlük hakları konusunda yaşanan sorunların giderilmesi sağlanabilir.

d) İç Denetim Koordinasyon Kurulu ile Sayıştay arasında sürekli bir veri iletim hattının kurulması gerekmektedir.

e) İç denetçilerin kurum üst yöneticisi tarafından atanması uygulaması yerine, daha merkezi bir organ tarafından atanması ve takibinin sağlanması önemli görülmektedir. Böylelikle, iç denetçilere kurumlar üstü bir yetkinin anayasal güvence altına alınması önem arz etmektedir.

Bu öneriler, kamu idarelerinde idarenin hukuka bağlılığını sürekli olarak denetleyecek ve kuruma değer katacak etkili ve verimli bir denetimin fonksiyonel ve kurumsal yönden bağımsız olarak dizayn edilmiş bir iç denetimden geçtiğine vurgu yapmaktadır.

Sayıştay'ın yaptığı denetimlerin esasen iç denetimden bir farkı bulunmamaktadır. Burada şu eleştiriler getirilebilir. Sayıştay'ın Anayasal bir hesap mahkemesi olduğu, kuvvetler ayrılığı prensibine göre, yasa- ma, yürütme ve yargı erklerindeki ayrılığın denetimlerde de kendisini göstermesi gerektiği düşünülebilir. Ayrıca, kurumla organik bağı olmayan Sayıştay denetçilerinin değerlendirmelerinin daha bağımsız ve tarafsız olacağı ve bu nedenle iç denetim ile dış denetimin aynı denetimleri yapsalar bile asla bütünleşmelerinin söz konusu olamayacağına yönelik eleştiriler olacaktır. Bu eleştirilere verilecek cevaplar ise şöyle sıralanabilir:

a) Sayıştay denetçilerinin uymak zorunda olduğu denetim standartları ile iç denetim nitelik standartlarında, denetçilerin

görevlerini yerine getirirken tarafsız ve bağımsız olmaları gerektiği belirtilmektedir. Dolayısıyla, Sayıştay denetçisinin yılda bir kez kısa bir süreliğine denetim yapmasıyla, kurumda devamlı olarak yine aynı denetimleri yoğun, sürekli ve kurumsal deneyimleri edinmiş olarak yapması arasında tarafsızlık ve bağımsızlığa gölge düşürebilecek bir durum bulunmamaktadır. Eğer, bir kurumda devamlı olarak çalışan denetçinin tarafsız ve bağımsızlığından şüphe duyulacak ise, o halde iç denetçilerin aldığı eğitimler, sertifikaları, standartlara uygun denetimleri tamamıyla bağımsızlıktan ve tarafsızlıktan yoksun süfli uygulamalar olarak kalmaya mahkûm olacaktır. Bu nedenle, bağımsızlığın ve tarafsızlığın, denetim yeri ve süresi ile bağlantısının olmadığı, bunun tamamen denetim standartlarına uygunlukla ilgili olduğu gözden kaçırılmamalıdır.

b) Bütçe denetiminin yasama denetimi TBMM tarafından, yürütme denetimi idarelerin kurdukları iç kontrol sistemi ve iç denetçileri tarafından, yargısal denetimi ise Anayasal hesap mahkemesi olarak Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Sayıştay'ın yaptığı denetimler harcama sonrası düzenlilik ve performans denetimleridir. İç denetçilerin yaptığı denetimler de bu denetimleri kapsayan ve daha da ötesine giderek sistem denetimi, bilgi teknolojileri denetimi olarak çeşitlenmiştir. Ayrıca, danışmanlık fonksiyonu olan iç denetimin, kuruma değer katma, sürekli iyileştirmeye yönelik öneriler getirme fonksiyonu bulunmaktadır. İç denetim yetki ve görev anlamında tam donanımlı olmasına karşın, en önemli eksiklikleri, iç denetçilerin üst yöneticiler tarafından atanmaları, denetim plan programlarında ve hatta raporlarında belirtecekleri bulgularda ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklarda üst yöneticinin takdirinin bulunması, raporlarının tavsiye niteliğinde olup yaptırım gücünden yoksun olması ve dolayısıyla fonksiyonel ve kurumsal bağımsızlığının bulunmamasıdır. Sayıştay denetiminin tam bağımsız olmasının yanında en önemli eksiklikleri, kurum denetimlerinde kısıtlı bir sürede önemli hususlara öncelik verilerek denetimlerin derinleştirilememesi, her yıl farklı denetçinin yaptığı denetimlerin etkinlikten, süreklilikten ve iyileştirmeye yönelik değer katma fonksiyonundan yoksun olması sayılabilir.

İdareler, Sayıştay denetimlerini bir yük ve atlatılması gereken bir süreç olarak görme eğilimdedirler. Bu denetimler, iç denetimde olduğu gibi idarenin yanında ve onu destekleyen ve geliştiren bir görüntüden ziyade, idarenin karşısında, sorgulayan, hesap soran, açık arayan bir görüntü sergilemektedir. Yürütmenin bütçe denetimi iç kontrol sistemindeki kontrolleri indirgenerek, iç denetim ve dış denetimin bütünleşmesiyle her ikisinde birbirine nispeten bulunun güçlü yönler daha da güçlenmiş, zayıf yönleri ise izale edilmiş olacaktır. Böylelikle, Anayasal kurum olan Sayıştay tarafından atanmış, kurum bünyesinde tarafsız ve bağımsız olarak görev alan, raporları Sayıştay Başkanlığı bünyesindeki komisyon tarafından gözden geçirilerek yaptırım gücü kazanan, aynı zamanda idarenin yanında ve idareye değer katan, Türk tipi Sayıştay İç Denetçiliği, daha önce dile getirilmemiş bir müessese olarak, Türk Kamu Yönetiminde idarenin kanuniliği açısından da önemli bir işlev yürütecektir.

Sayıştay'ın ve iç denetimin mevcut durumda ayrı ayrı yaptığı denetimlerin etkinsiz ve verimsiz olduğuna yönelik şu istatistiklere bakılabilir:

Sayıştay'ın 2014 yılında denetim programına aldığı genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri sayısı 480 olup, bu kapsamdaki toplam kamu idaresi sayısı 1330'dur (Sayıştay, 2015: 28). Dolayısıyla, Sayıştay tarafından genel yönetim kapsamındaki idarelerin sadece %36'sı denetlenmektedir. Bunun en büyük sebebi, ilçe belediyelerinin denetlenme oranının %9 oranında kalmasıdır. Fiilen denetim görevinde bulunan Sayıştay denetçisi sayısı 01.10.2013 tarihi itibarıyla 624'tür (TBMM: 2013, 4)

Kamu iç denetimi cephesinde de durum pek parlak görünmemektedir. 2014 yılı itibarıyla kamu idarelerindeki toplam iç denetçi sayısı 966'dır. Kamu idarelerinde bulunan toplam iç denetçi kadrosunun doluluk oranı %47 seviyesindedir. Ayrıca, danışmanlık raporları hariç 2014 yılındaki toplam iç denetim raporu sayısı 862'dir (İDKK, 2015: 35-37). Yıl boyunca bir iç denetçiye düşen denetim raporu sayısı 0,9 civarındadır. Bu durum, iç denetim kaynağının üst yöneticilerin insafına göre kullanılması neticesinde ortaya çıkan verimsizliğin resmidir. Ayrıca bu raporlarda önerilen her husus da üst yöneticiler tarafından

dikkate alınmamaktadır. Rapor hazırlanma aşamasında edinilen bulgular ve getirilen önerilerde denetlenen birimlerle uzlaşılamayan hususlar dahi üst yöneticiler tarafından giderilmektedir (İDKK, 2014: 41). Etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik esaslarına göre denetimlerini gerçekleştirmekle görevli olan iç denetçilerin, bu kriterlerden yoksun olarak faaliyet göstermek zorunda kalmalarının elbette kurumsal bağımsızlık zorunluluğu ile doğrudan ilgisi bulunmaktadır.

3.2. İç Denetimde Kurumsal Bağımsızlığın Gerekliği

Bağımsızlık, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını tarafsız olarak yerine getirme kabiliyetini tehdit eden şartlardan uzak olmaktır. İç denetim faaliyetini etkili bir şekilde yerine getirmek için gerekli olan bağımsızlık mertebesine erişmek amacıyla iç denetim yöneticisi üst yöneticiye doğrudan ve sınırsız bir şekilde ulaşma imkânına sahiptir. Bağımsızlığa yönelik tehditler, denetçi, görev, fonksiyon ve kurum seviyelerinde ele alınmalıdır (TİDE, 2013: 3-4). Dış denetimin önemli bir parçası olan bağımsızlık kavramının iç denetim açısından önem kazanması klasik iç denetim anlayışından modern iç denetim yaklaşımına geçiş ile birlikte gerçekleşmiştir (Kızılboğa, 2013: 112). Kurum içerisinde örgütlenen iç denetçilerin görev ve sorumluluklarını yerine getirirken ve yetkilerini kullanırken kurumdan bağımsız hareket etmesi gerekir. Bu durum hem iç denetçilerden beklenen sonucun alınmasını sağlayacak hem de incelemelerin genişliğini ve etkinliğini artırarak kısıtlamalardan uzak kalınmasına olanak sunacaktır. Bağımsızlığın sağlanamaması durumunda iç denetçi, yönetimin basit bir elemanı konumunda olacak ve bağımsız değerlendirme yapamayacaktır (Memiş, 2008: 83). İç denetçilerin bu imkânı sahip olması yine üst yöneticinin takdirindedir. Dolayısıyla çıkış noktası özel sektör olan iç denetimin kamu idarelerindeki uygulama başarısızlığının altında yatan en önemli sebep, özel sektördeki uygulamaların şirketi başarıya-yüksek karlılığa ve verimliliğe götürmesi açısından tercih edilmesi itici sebepken, kamu sektöründe başarının idareciler tarafından tanımlanması nedeniyle kişiden kişiye değişiklik göstermesi ve iç denetimin gereksizliğine yönelik inancı kırarak yasal zorunluluğun bulunmaması gelmektedir. İç denetim kurumsal bağımsızlığa Sayıştay iç denetçiliği ile kavuştuğu takdirde, hem yasal zorunluluk oluşacak hem de bu denetimin sadece tavsiye niteliğinden ibaret olmasının önüne geçilmiş olacaktır.

Kamu yönetimi bilimi açısından baktığımızda da, denetimin önemi ve etkinliği üzerinde durulmaktadır. Yeni yönetim anlayışında sonuçlara duyarlı ve performans göstergelerine dayalı kamu hizmetlerinin kalitesi ve niceliğinin piyasadaki serbest rekabet ortamı, müşteri memnuniyetiyle doğrudan ilişkilendirildiği, gerçek maliyetleri ortaya koymaya, kamuoyunun yaygın bir biçimde güvenini kazanmaya yönelik bir denetim mekanizması ile mümkündür. Bu durum kamu yöneticilerinin esnek bir çalışma tarzı içinde hareket etmelerine ve kurumsal hedefleri gerçekleştirme derecesine göre hesap verebilirliklerinin sağlanmasına, başarısızlıklardan ders çıkarılmasına, iyi uygulamaların ise kararlılıkla devam ettirilmesine zemin hazırlamaktadır (Demirel, 2013: 375).

Kamu reformu çalışmalarında yeni sistemin doğru bir şekilde tasarlanmadığı, özellikle iç denetim uygulamalarının ülkemiz kamu idareleri için doğru bir model olmadığı yeni sisteme uyum sağlamanın güçlüklerinin hesaplanmadığı, değişime direncin oldukça kuvvetli olduğunu ve değişim yönetiminin başarılı bir şekilde yönetilemediğini ifade edilebilir (Güner, 2009: 221). İç denetim modelinin bu haliyle Türkiye'nin yönetsel yapısına uygun olmadığı, denenmiş olan ABD, İngiltere gibi Anglo-Sakson sisteme sahip ülkelerde dahi yolsuzluk ve usulsüzlükleri önlemekte başarılı olamadığı için terk edilmiş bir model olduğuna yönelik eleştiriler bulunmaktadır (Karatepe, 2009: 221).

Türkiye'nin kamu yönetiminde *Audit* terimiyle ifade edilen “denetim” pek uygulama alanı bulamamıştır. Bunun yerine *inspection* olarak adlandırılan “teftiş”, Tanzimat'tan bugüne yaklaşık 150 yıldır mevcudiyetini devam ettirmektedir. *Audit*, dinleme olarak tercüme edilebilir. Anglosakson uygulamasında denetim, değişimin ve gelişimin bir vasıtası iken, Türkiye örneğinde teftiş statükonun temsilcisidir. Aslında iç denetimin kamu kurumlarında yeterince anlaşılammış olmasının ve azımsanmasının altında yatan en önemli sebeplerden biri de budur. 5018 sayılı Kanun ile aşırı merkezi mali yönetim yapısı değişime dönüşüme uğramıştır. Yeni yapıda *yönetim sorumluluğu* ilkesi geçerlidir ve kamu kaynağının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından sorumlu olanlar ve hesabını verecekler, ilgili kurumların harcama yetkilileridir. İç denetim sisteminin Türk kamu yönetimi geleneğine aykırı unsurlar içeriyor olması (örneğin, denetim sonuçlarının yaptırım gücünün bulunmaması), iç denetimi hafife alma bakış açısını

da beraberinde getirmiştir. Kamu yönetiminde Peter Drucker'ın “Hiç yapılmaması gereken bir şeyi büyük bir verimlilikle yapmaktan daha yararsız bir şey kesinlikle olamaz.” sözü bugünkü geleneksel denetim yapıları için (isimleri farklı farklı da olsa) rahatlıkla söylenebilir (Gönülaçar, 2012: 49-52). Bu nedenle, iç denetimin ve dış denetimin bütünleşik olarak yapacağı denetimlerden elde edilecek olası sonuçlara nazaran, yaptırım gücünden yoksun etkinsiz bir iç denetimle, coğrafi ve zaman engeli nedeniyle verimsiz bir dış denetimin, ayrı ayrı tam bir verimlilikle denetim yapımlarından daha yararsız bir sistem olmayacaktır. Nitekim kamu idarelerinde denetim tekniklerini uygulayabilecek sayısız danışman iç denetçinin yaptığı işi yapabilecekken, öte yandan, bilgi teknolojileri sayesinde uzaktan muhasebe kayıtları ve performans verilerinin dış denetimi de ayrıca bir anayasal kuruma gerek duyulmadan yapılabilecektir. Bütünleşmenin sağlanmadığı mevcut durumda artık anlaşılmıştır ki, etkin bütçe denetimi için harcanan bu kadar kaynak ve zaman beklenen düzeyde yarar sağlayamamıştır.

Kurumsal yönetim kalitesinin düşüklüğü, iç denetim fonksiyonuna üst yönetimin verdiği desteğin azlığı, iç denetimin görece bağımsızlığının olmaması ve iç denetçilerin dış denetçilerle ortaklaşa çalışmaları önündeki engeller bulunmaktadır. İç denetimden elde bilgileri kullanan dış denetçiler, denetim maliyetlerini ve denetim süresinin azaltarak, etkin ve verimli bir denetim süreci yürütebilirler (Karavardar, 2014: 184-185).

Kamu kurumlarında iç denetimin yapılanmasına organizasyon ve mevzuat perspektifinde bakmak amacıyla bir araştırmada, belediyelerde görevli 110 iç denetçiye anket uygulanmıştır. Ankette, iç denetimin yapısı üzerinde olumlu ya da olumsuz etkisi olan faktörler incelenmiştir. İç denetçilerin kadro olarak Sayıştay, İDDK vb. bir başka kuruma bağlanmasının denetimin etkinliği açısından olumlu sonuçlar doğuracağı, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun iç denetimin yapısındaki yeri ve rolü etkin bir iç denetim için yetersiz olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır (Akçay, 2014: 20).

Mart 2012'deki bir araştırmada ise, 150 kamu iç denetçisine anket uygulanmış “İç ve dış denetim Koordinasyon ve işbirliği içinde olmalıdır”, “İç ve dış denetim raporları birlikte değerlendirilmelidir” şeklinde sorulan sorulara iç denetçilerin, iç ve dış denetim arasındaki

koordinasyon ve işbirliğinin gerekliliği ile denetim raporlarının birlikte değerlendirilmesi yönünde belirtilen iki önermeye de büyük ölçüde (%98) katılmakta oldukları tespit edilmiştir (Tufan ve Görün, 2013: 130-131).

361 iç denetçiye uygulanan başka bir anket çalışmasından elde edilen bulgulara göre (Bilge ve Kiracı, 2010: 140-154): mevzuatla iç denetçilere verilen yetkilerin niteliği, kurumlarda görev yapan iç denetçi sayısı, mevzuatın iç denetçilere yeterli bağımsızlığı sağlaması, kurum üst yönetimlerinin iç denetime gereken önemi vermesi konularında yetersizlikler olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca ankete katılanlar, iç denetim faaliyetlerinin üst yönetime bağlı olarak sürdürülmesinin iç denetçilerin performansını olumsuz etkileyeceğini, kurumlarında iç denetime karşı alt kademe birimlerinde direnç ve önyargı olduğu, teftiş kurulları ile iç denetim birimleri arasında görev ayrımını sağlayacak düzenlemelerin yapılmasına ihtiyaç olduğunu belirtmişlerdir (Köseoğlu ve Şen, 2014: 131).

İl Özel İdarelerinde üst yönetici ve iç denetim ilişkisini irdeleyen bir çalışmada; üst yöneticinin iç denetim konusunda farkındalık düzeyinin düşük olduğu, iç denetçilerin neredeyse yarıya yakınının üst yöneticiye ulaşma noktasında zorluk çektiği ve iç denetim faaliyeti dışında bulunan soruşturma fonksiyonunu yerine getirdiği ve denetim çalışmalarında üst yöneticilerin iç denetçiye beklenen düzeyde destek olmadığı sonucu ortaya çıkmıştır. İç denetçiler, İl Özel İdarelerinde iç denetime yeterince önem verilmediği görüşündedirler. Bunun sebebi olarak ise iç denetimin, gerekli bir uygulama olarak görülmediği, alt ve üst kademe yöneticilerinin iç denetime direndikleri yönünde görüş belirtmişlerdir (Koçak, 2010: 145-146). Yine il özel idarelerindeki iç denetime yönelik diğer bir çalışmada da, denetim planı ve programının yapılması esnasında üst yöneticilerin yarıya yakınının iç denetim planı ve programını kendi görüşü doğrultusunda etkilediği ve denetim çalışmalarında üst yöneticinin iç denetçiye tam destek vermediği sonucu ortaya çıkmıştır (Kavakoğlu, 2010: 101).

İç Denetim başarısızlığının başlıca nedenleri arasında ilk sırada denetçi bağımsızlığına ilişkin sorunlar gelmektedir (Kayrak, 2015: 101). Ayrıca tarafsızlık da, denetçilerin görevlerini usulüne uygun yapmalarının, bağımsız ve önyargısız bir şekilde sonuca varabilmelerinin

anahtarıdır. Tarafsızlık ilkesinin uygulanabildiği bir kurumda risk odaklı iç denetimin başarısının artmasının kaçınılmaz olduğu söylenebilir. Tarafsızlık ilkesinin risk odaklı iç denetimin başarısını olumlu yönde etkilediği ortaya çıkmaktadır (Çankaya, 2012: 261).

Daha etkin iç denetim için yapılan önerilerin başında genellikle, iç denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi, yapısal mevzuat düzenlemeleri, İDKK yapılanmasının gözden geçirilmesi (TBMM, 2015: 81) gibi hususlar göze çarpmaktadır. Zaten iç denetim yeterince etkin olsaydı, daha etkin olması için getirilen öneriler bu kadar çok sayıda ve sık olmayacaktı.



KAYNAKÇA

- AKÇAY, Serkan (2014). “Kamu İç Denetiminin Organizasyon ve Mevzuat Perspektifinde Değerlendirilmesi Üzerine Bir Çalışma”, *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2014, Sayı 17, sf. 1-23.
- AKPINAR, Mahmut (2011). “Denetim Anlayışı ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 14, Cilt 7, sf. 285-305.
- ARSLAN, M. Cemil (2014). *Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları*, 1. Bası, Marmara Belediyeler Birliği, İstanbul.
- ASLAN, Bayram (Nisan-Haziran 2010). “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 77, Nisan-Haziran 2010, sf. 63-86.
- Avrupa Komisyonu, *2015 Türkiye Raporu*, Kasım 2015, Brüksel http://www.ab.gov.tr/files/000files/2015/11/2015_turkiye_raporu.pdf, Erişim: 02.02.2016
- BAYKARA, S. Tunahan (Temmuz-Eylül 2013). “Denetimin İlişkili Olduğu Disiplinler Üzerine Bir Değerlendirme”, *Sayıştay Dergisi*, Temmuz-Eylül 2013, Sayı 90, sf. 97-118.
- BİLGE, Semih, Murat KİRACI (2010). *Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler*, 1. Bası, Gazi Kitabevi, Ankara.
- BİLGE, Semih, Nurten DAŞKAYA (2015). “Mahalli İdarelerde İç Denetimin Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği”, *Maliye Dergisi*, Sayı 168, Ocak-Haziran 2015, sf. 108-133.
- ÇANKAYA, Fikret, Engin DİNÇ, Mümine KARA (2012). “Etik İlkeler ve Raporlama Zamanlılığının Risk Odaklı İç Denetimin Başarısına Etkisi”, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2012, Cilt 9, sf. 239-264.
- ÇELİKAY, Duygu Şengül (2014). “Türkiye’de İç Denetimin Kamu Ve Özel Sektör Uygulamaları Açısından Karşılaştırılması”, *Muhasebe Bilim Dünyası (MÖ-DAV) Dergisi*, Mart 2014, Cilt 16, Sayı 1, sf. 119-142.
- ÇETİN, Sefa (Ocak-Mart 2008). “İngiltere’de ‘En İyi Değer’ Rejimi ve Denetim Sistemi”, *Sayıştay Dergisi*, Ocak-Mart 2008, Sayı 68, sf. 47-63.

- DEMİR, Fatih (Aralık 2009).“Avrupa İdari Alanı İlkeleri Bağlamında Türkiye'nin Avrupa Birliği Adaylık Süreci”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 42, Sayı 4, Aralık 2009, sf. 79-100.
- DEMİREL, Demokaan (2013).“Hesap Verebilirlikte Denetimin Yeni Rolü”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2013, Cilt 17, Sayı 2, sf. 361-378.
- ERKAN, Mehmet, Serkan ÖZDEMİR, Mehtap KARAKOÇ (2010). “Avrupa Birliği Sürecinde Kamuda İç Denetim: Pamukkale Üniversitesi Örneği”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı 1, Cilt 12, 2010, sf. 85-109.
- FELIX, L. William, A. AUDREY GRAMLING, Mario J. MARETTA (Aralık 2001). “The Contribution of Internal Auditas a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution”, *Journal of Accounting Research*, Cilt 39, Sayı 3, Aralık 2001, sf. 513-534.
- GİRİTLİ İsmet, Pertev BİLGİN, Tayfun AKGÜNER (2006). *İdare Hukuku*, 2. Baskı, Der Yayınları, İstanbul.
- GÖNÜLAÇAR, Şener (2012). “Etkili Bir Yolsuzlukla Mücadele İçin Kamu Denetiminde Yeni Bir Kurumsal Yapı Önerisi”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı 159, Mayıs-Haziran 2012, sf. 40-56.
- GÖSTERİCİ Hüseyin (2006), “Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı - Fonksiyonel Bağımsızlık”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 295, sf. 177-187.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref (2006). *Yönetim Hukuku*, 24. Bası, Turan Kitabevi, Ankara.
- GÜNDAY, Metin (2000). *İdare Hukuku*, 1. Baskı, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- GÜNDAY, Metin (2011). *İdare Hukuku*, 10. Bası, İmaj Yayınevi, Ankara.
- GÜNER, Fatih (2009). “Kamu Yönetiminde İç Denetime Geçiş Süreci ve Karşılaşılan Sorunlar: Kamu İç Denetiminin Değişimi Üzerine Bir Araştırma”, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2009, Sayı 2, Cilt 18, sf. 209-227.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK), *Kamu İç Denetim Genel Raporu*, Eylül 2014, Ankara.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK), *Kamu İç Denetim Genel Raporu*, Ekim 2015, Ankara.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, *Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi (Taslak)*, Eylül 2015, Ankara <http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Duyurular/PerformanDenetimiRehberi/PerformansDenetimi-RehberiTaslak.pdf>, Erişim: 25.01.2016

KARATEPE, Kamil (2009). “Anglo-Sakson Denetim Sistemi Çökerken Türk Denetim Sisteminin ‘Anglo-Saksonlaştırılması’ Üzerine Bir İnceleme”, *Kamu Yönetimi: Yapı İşleyiş Reform Sempozyumu*, Ankara Üniversitesi Yayınları No:242, Ekim 2009, sf. 187-228, Ankara.

KARAVARDAR, Alper (2014) “İç Denetim Fonksiyonunun Dış Denetçiler Tarafından Değerlenmesi: Türkiye’de Bir Kanaat Fonksiyon Yaklaşımı Uygulaması”, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt:43, Sayı:1, sf.173-187.

KAVAKOĞLU, Tamer (2010). “Yerel Yönetimlerde İç Denetim Modeli: Denizli İl Özel İdaresi Örneği”, *Pamukkale Üniversitesi SBE Yüksek Lisans Tezi*, 2010, Denizli.

KAYRAK, Musa(2015) “Denetim Başarısızlığı Kavramı: Nedenleri, Sonuçları ve Çözüm Önerileri”, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Ocak 2015, Cilt 8, Sayı 1, sf. 91-103.

KIZILBOĞA, Ruveyda (2013) “İç Denetim Sisteminde Denetçilerin Bağımsızlık ve Tarafsızlığının Önemi”, *Marmara Üniversitesi Siyasal Bilimler Dergisi*, 2013, Cilt 1, Sayı 1, sf. 107-119.

KOÇAK, Süleyman Yaman, Tamer KAVAKOĞLU (2010). “İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 77, Nisan-Haziran 2010, sf. 119-148.

KÖSEOĞLU, Özer, Mustafa Lütfi ŞEN (2014). “Kamu Sektöründe Performans Yönetimi: Politikalar, Uygulamalar ve Sorunlar”, *Akademik İncelemeler Dergisi*, Sayı 2, Cilt 9, Ekim 2014, sf. 113-136.

KÖYLÜ, Meltem Keskin, Tülay TELLİOĞLU, Naciye GÖKÇE (2015). “Türk Silahlı Kuvvetleri’nde Uygulanan Denetim Sistemi ve Amerika Birleşik Devletleri Örneği”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Nisan 2015, Sayı 44, sf. 92-98.

- LAFFAN, Brigid (Haziran 1999). “Becoming a ‘Living Institution’: The Evolution of the European Court of Auditors”, *Journal of Common Market Studies*, Sayı 37, Cilt 2, Haziran 1999, sf. 251-268.
- MEMİŞ, M. Ünsal (2008). “Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar”, *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat 2008, Sayı 85, sf. 75-91.
- NOHUTÇU, Ahmet (2016a). *Devlet Teşkilatı Hukuku, Cilt 1: Anayasal Düzen ve T.C. Devlet Teşkilatı Yapısı*, Savaş Yayınevi, Ankara.
- NOHUTÇU, Ahmet (2016b). *Devlet Teşkilatı Hukuku, Cilt 2: İdare Hukuku ve İdari Yargılama Usulü Hukuku*, Savaş Yayınevi, Ankara.
- NUGENT, Neill (2006), *The Government and Politics of the European Union*, Palgrave Macmillan, New York.
- ÖNDER, Özgür, İrfan TÜRKOĞLU (2012). “Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt 8, Sayı 17, 2012, sf. 197-214.
- ÖZEN, Ahmet, Engin ÖZTORNACI (2015). “Çeşitli Ülkelerde İç Denetim-Performans Denetimi İlişkisi ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi”, *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt 22, Sayı 1, 2015, sf. 1-14.
- PARLAK, Müslüm, Zeliha PARLAK (Ocak-Mart 2014). “Sayıştay Denetçilerinin Denetimle İlgili Algıları, Beklentileri ve Görüşleri Üzerine Bir Anket Çalışması”, *Sayıştay Dergisi*, Ocak-Mart 2014, Sayı 92, sf. 5-34.
- PILCHER, Robyn, David Gilchrist, Harjinder Singh, Inderpal Singh (2013). “The Interface between Internal and External Audit in the Australian Public Sector”, *Australian Accounting Review*, No. 67 Vol. 23 Issue 4 2013, sf. 330-340.
- Sayıştay Başkanlığı, *2014 Yılı Faaliyet Raporu*, Şubat 2015, Ankara.
- SİVEREKLİ, Esra (2014). “Türkiye’de Kamu Harcamalarının Denetiminde Bütçenin Rolü: 2006-2013 Dönemi Analizi”, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 2014, Cilt 1, Sayı 2, sf. 59-80.
- TBMM (2015). *Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı*, 1. Bası, TBMM Basımevi, Ankara.

- TBMM, *Yazılı Soru Önergesine 09.10.2013 Tarihli Cevap Yazısı*, Ekim 2013, <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/7/7-30646c.pdf>, Erişim: 04.02.2016.
- TUFAN, Mehri, Mustafa GÖRÜN (2013). “Türkiye’deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi”, *Sayıştay Dergisi*, Nisan-Haziran 2013, Sayı 89, sf. 115-135.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü - TİDE (2013), *Uluslararası iç denetim standartları*, 2013, http://www.tide.org.tr/uploads/UMUC_2013.pdf. Erişim: 04.02.2016.
- UYANIK, Halit (2011). “İdare Hukukunun Eksen Kayması: İdarenin Üstünlüğünün Gerekçelendirilmesi Sorunu”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Sayı 1-2, Cilt 69, 2011, sf. 1149-1162.
- ÜNAL, Feyzullah (Aralık 2012). “Türkiye’de Yerel Yönetimlerde Karar Verme ve Karar Verme Sürecinde Yer Alan Faktörlerin Analizi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 3, Cilt 17, Aralık 2012, sf.259-282.