

**Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması
ve Performans Denetimine Geçiş
Alt Komisyonunca Hazırlanan
Rapor**

28 Ocak 2000

İçindekiler

Sunuş

Bölüm 1 - Giriş	1
Bölüm 2 - Dünyada Denetim	2
Bir Disiplin ve Meslek Olarak Denetim.....	2
Genel Olarak Denetim Standartları.....	2
Denetim Standartlarının Gelişimi.....	2
Standartların Kapsamı.....	3
Meslek Ahlak Kuralları.....	4
Bağımsızlık.....	4
Denetim Türleri.....	5
Performans Denetimi.....	6
Performans Denetiminin Özellikleri.....	6
Performans Denetimi Alanındaki Gelişmelere Rağmen Düzenlilik Denetiminin Önemini ve Ağırlığını Koruması.....	7
Bölüm 3 - Denetim Sistemimize İlişkin Tespitler	8
Kamu Mali Yönetimimizin Çağdaş Yönetim Anlayışının İlke ve Gereklere Karşılaktan Uzak Oluşunun Denetimi Olumsuz Etkilemesi.....	8
Yolsuzlukların Önlenmesinde ve Yolsuzluklar İçin Caydırıcı Bir Ortam Yaratılmasında Denetimin Yeterince Etkili Olamaması.....	9
Denetim Mesleğinin Yeterince Gelişmemiş Olması.....	9
Denetim Birimleri ve Denetim Elemanları Açısından Bağımsızlık Kavramının Yerli Yerine Oturmamış Olması.....	10
Denetimsiz Alanların ve Faaliyetlerin Bulunması ve Denetimi Kısıtlayan Uygulamaların Olması.....	11
Denetimin Stratejik Plan Temelinde Önceliklere Göre Yürütülmemesi.....	13
Çağdaş Denetim Uygulamalarının Yeterince Yaşama Geçirilmemiş Olması...	13
İç Kontrol Kavramının Yerleşmemiş Olması ve İç Kontrol ile Denetim İlişkisinin Uygun Bir Zemine Oturtulamamış Olması.....	14
Denetim Metotlarının ve Tekniklerinin Tam Anlamıyla Kalıcı Hale Getirilmemiş Olması.....	15

Denetçinin Mesleki Gelişimine ve Hizmet İçi Eğitimine Süreklilik Temelinde ve Sistematik Bir Biçimde Yaklaşılmamış Olması.....	16
Denetimde Bilişim Teknolojisi İmkanlarından Gerektiği Şekilde ve Sistemli Olarak Yararlanılamaması.....	16
Denetim Organizasyonları Arasında İletişimin, Koordinasyonun ve İşbirliğinin Bulunmaması.....	17
Denetim Faaliyetlerinin Şeffaf ve Denetime Açık Olmaması.....	18
Bölüm 4 - Denetim Sistemimizin Gelişimini Etkileyen Önemli Faktörler ve Stratejik Amaçlar.....	19
Denetim Sistemimizin Gelişimini Etkileyen Önemli Faktörler.....	19
Stratejik Amaçlar.....	19
Stratejik Amaç 1: Uluslararası Standartlar ve İyi Uygulama Örnekleri Dikkate Alınarak Denetim Mesleğinin Geliştirilmesine Dönük Düzenlemeler Yapılması.....	19
Stratejik Amaç 2: Denetimin Yüksek Mesleki Standartlarda Yürütülmesi ve Kaliteli Hizmetler ve Ürünler Üretilmesi.....	20
Stratejik Amaç 3: Bağımsızlığın Geliştirilmesi ve Kökleştirilmesinin Sağlanması.....	21
Stratejik Amaç 4: Denetimi Sınırlayan Yasal Düzenlemelerin ve Fiili Uygulamaların Kaldırılması.....	21
Stratejik Amaç 5: Çağdaş Denetim Uygulamalarının Yaygın Bir Biçimde Yaşama Geçirilmesi ve Kökleştirilmesi.....	22
Kaynakça.....	24
Alt Komisyon Üyelerince Hazırlanan Bilgi Notları.....	25

Sunuş

"Denetim Sisteminin Etkinliğinin Arttırılması ve Performans Denetimine Geçiş" ismiyle oluşturulan Alt Komisyonumuzun hazırladığı rapor ilişikte sunulmaktadır.

Alt Komisyonumuz, rapor oluşum sürecinde dört toplantı yapmıştır. Birinci toplantı, toplantı öncesi hazırlanan "Ana Tartışma Konuları" üzerinde cereyan etmiş ve "Üzerinde Mutabakata Varılan Görüşler" başlıklı metin üretilmiştir. İkinci toplantıda İlk toplantıda hazırlanan metin üzerinde derinliğine tartışmalar yapılmış ve Alt Komisyon Üyelerinin çeşitli konularda bilgi notları hazırlamaları, kararlaştırılmıştır. Üçüncü toplantıda müzakereler "Rapor Çatısı" üzerinde yoğunlaşmıştır. Dördüncü toplantıda "Stratejiler" bölümü hariç, rapor taslağı üzerinde fikir alış-verişi yapılmış ve stratejiler üzerinde üyelerin görüşleri alınmıştır.

Hazırlanan rapor dört bölümden oluşmaktadır. "Giriş" başlıklı 1'inci bölümde; "denetim" teriminin ülkemizde yaygın ve kavram karışıklığına yol açacak biçimde kullanıldığı dikkate alınarak denetimden Alt Komisyonun ne anladığı açıklanmaya çalışılmıştır. "Dünyada Denetim" başlıklı 2'nci bölümde denetim alanındaki çağdaş gelişmeler ana hatlarıyla vurgulanmıştır. Bu bölümde ele alınan konuların her biri ayrı bir kitaba konu olabilecek ağırlıkta ve önemde konulardır. Alt Komisyonumuz öne çıkan konuları satır başlarıyla aktarma kaygısını taşımıştır. "Denetim Sistemimize İlişkin Tespitler" başlıklı 3'üncü bölümde denetim sistemimizin eksiklikleri ve yetersizlikleri çağdaş gelişmeler ışığında değerlendirilmektedir. "Gelişimi Etkileyen Önemli Faktörler ve Stratejik Amaçlar" başlıklı 4'üncü bölümde ise, denetim sistemimizin gelişimini etkileyen önemli faktörler belirtildikten sonra ayrıntılı stratejiler beş stratejik amaç çerçevesinde ifade edilmeye çalışılmaktadır. 4'üncü bölümden sonra "Kaynakça" ile "Alt Komisyon Üyelerince Hazırlanan Bilgi Notları" listesi ek olarak verilmektedir.

Alt Komisyonumuz ayrıntılara boğulmadan iç tutarlılığı bulunan kısa ve özlü bir rapor hazırladığı kanaatindedir.

Görüş, eleştiri ve bilgi notlarıyla çalışmalara katkıda bulunan üyelerine şükranlarımı ifade ediyorum. Keza raporun kaleme alınması Alt Komisyon Başkanı ile Raportörünün yönlendirmeleriyle oluşmuşsa da teknik çatının oluşumunda ve ayrıntılı gerekçelerin yazımındaki katkılarından dolayı Sayıştay Uzman Denetçisi Baran Özeren'e teşekkürlerimi sunarım.

Sacit YÖRÜKER
Alt Komisyon Başkanı

Bölüm 1: Giriş

- Literatürde denetim konusunda aynı amaca dönük pek çok tanımla karşılaşmaktadır. *"Ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları, önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler ve standartlara göre tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine, verimlilik, tutumluluk ve etkinliğin iyileştirilmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistemli, planlı ve programlı bir süreçtir."* şeklindeki bir tanımın alt komisyon çalışmalarına daha çok yol gösterici olacağı sonucuna varılmıştır.
- Yukarıda belirtilen tanımdan hareketle denetimin; sistemli, planlı, programlı, hedefli ve sürekli bir faaliyet olduğu söylenebilir. Bu faaliyetin, uzmanlık becerilerine sahip kişi, birim, kurul, organ ve kurumlarca yerine getirilmesi ise işin doğası gereğidir.
- Alt komisyonumuzca denetimin etkinliğinin artırılmasına yönelik tespitler yapılırken ve stratejiler belirlenirken yukarıya alınan tanım dışında kalan ve teknik anlamda denetim sayılmamakla birlikte, pratikte denetim diye nitelendirilen faaliyetlerin kapsam dışında bırakılmasının yerinde olacağı kanaatine ulaşılmıştır.
- Denetim meselesine bu tarzda yaklaşımın denetimin genel kabul görmüş prensiplerinden, ilkelerinden, standartlarından ve uygulamalarından daha çok yararlanılmasına imkan vereceği ve denetim dünyasının birikimlerinden ve zenginliklerinden daha çok istifadesi sonucunu doğuracağı kuşkusuzdur.

Bölüm 2: Dünyada Denetim

Bir Disiplin ve Meslek Olarak Denetim

- Dünya’da denetim, teorisi ve pratiğiyle ayrı bir disiplin olarak kabul edilmekte ve ayrı bir mesleki faaliyet olarak değerlendirilmektedir. Bu meslek, meslek kuruluşlarının kabul ettiği denetim standartları ve etik kurallar çerçevesinde yürütülmektedir.
- Dünyada denetim riskli ve önemli alanları dikkate alarak stratejik önceliklere göre yürütülen ve yıllık programlara bağlanan sürekli ve sistemli bir faaliyet olarak algılanmaktadır.

Genel Olarak Denetim Standartları

- Denetimin türü ne olursa olsun denetçinin gerçekleştireceği hedefler, uygulayacağı denetim prosedürleri ve teknikleri, iş kalitesi ve hazırlayacağı rapor bakımından uyması gereken kurallar vardır. Bu kuralların bütünü genel anlamda “*Denetim Standartları*” olarak adlandırılmaktadır.
- Denetim standartlarının, denetimin güvenilirliğini etkileyen asgari koşullar olduğu, denetimde uygulanacak yöntemlerin ve aşamaların sınırları ile denetimin sonuçlarının belirlenmesini sağladığı kabul edilmektedir. Bir denetim çalışmasının kalitesi, bu standartlara uygunluk derecesiyle ölçülmektedir.
- Denetim standartları zaman içinde süzülerek gelmiş, tartışılarak oluşturulmuş, bir konsensüse dayalı temel meslekî ilkeler olarak görülmektedir. Vurgulanması gereken bir başka nokta da denetim standartlarının “*yaşayan*” belgeler olmasıdır. Başka bir deyişle, denetim standartları “*donuk*” ilkeler olmayıp denetimin içinde faaliyet gösterdiği ortamlar değiştikçe bunlar da geliştirilmekte ve etkinleştirilmektedir.

Denetim Standartlarının Gelişimi

- Denetim standartları, denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde önce meslek kuruluşlarınca konulup geliştirilmiş ve daha sonra tek tek yüksek denetim kuruluşları ile yüksek denetim kuruluşlarının oluşturduğu organizasyonlar da kendi

alanlarına özgü standartları kabul etmişlerdir. Burada bazı ülkelerden örnekler sunulmasında yarar görülmektedir.

- Amerika Birleşik Devletlerinde Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü "*Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları*"nı belirlemiştir. Yine Amerika Birleşik Devletlerinde Genel Muhasebe Ofisi'nin, yani Sayıştay'ın çıkardığı "*Devlet Denetim Standartları*" bulunmaktadır ki, bu standartların yer aldığı kitap "*sarı kitap*" olarak ün kazanmıştır.

Kanada'da Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü'nün yayımladığı "*Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları*," bulunmaktadır.

İngiltere ve İrlanda'da faaliyet gösteren 6 temel muhasebe kuruluşunun ortaklaşa oluşturduğu İcra Komitesi'nin düzenlediği denetim standartları bulunmaktadır. Keza, İngiltere İç Denetim Enstitüsü, iç denetim mesleğini geliştirmek ve denetim elemanlarına yol göstermek amacıyla "*Uygulama Standartları*"nı ve bu standartları yönlendiren ilkeleri benimsemiştir.

Standartların Kapsamı

- Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Organizasyonu (INTOSAI), İngiltere İç Denetim Enstitüsü ve diğer meslek kuruluşlarınca kendi ülke ve organizasyon ihtiyaçları açısından farklı üslup, doz, kurgu ve başlıklar altında ifade edilmiş olan denetim standartlarının kapsamına giren konuların Alt Komisyonumuzun çalışması açısından aşağıdaki şekilde belirtilmesi uygun görülmüştür!"
- Denetim Standartları; *Genel Standartlar*, *Çalışma Standartları* ve *Raporlama Standartları* olmak üzere üç grupta ele alınmaktadır. *Genel Standartlar*; Bağımsızlık, Mesleki Ehliyet, Gerekli Özen, Uygun Personelin İşe Alınması, Geliştirme, Yazılı Rehberler, Beceri Kullanımı, Kalite Teminatı başlıkları altında toplanmaktadır. *Çalışma Standartları*; Planlama, Gözetim ve Gözden Geçirme, İç Kontrolların İncelenmesi, Kanun ve Düzenlemelere Uygunluk, Denetim Kanıtları çerçevesinde ele alınmaktadır. *Raporlama Standartları*; ise denetim raporunun anlaşılır, açık, kanıtlara dayalı, vakitli, tavsiyeleri ve denetlenenin yanıtlarını içeren bir biçimde yazılmasını kapsayan standartları ifade etmektedir. Ayrıca sonuçların ve tavsiyelerin denetlenenlerce ne ölçüde yerine getirildiğinin izlenmesini sağlamaya yönelik standartlar da bulunmaktadır.

Meslek Ahlak Kuralları

- Meslek ahlak kuralları denetçilerin günlük çalışmalarını yönlendirmek amacına yönelik değerleri, prensipleri ve yükümlülükleri içeren kurallar bütünüdür.
- Bu kurallar denetim standartlarının ayrılmaz parçaları olarak görülmekte ve *dürüstlük, bağımsızlık, tarafsızlık, güvenilirlik, yeterlilik* kavramları temelinde bağlayıcı davranış kurallarını içermektedir.

Bağımsızlık

- Bağımsızlık, bütün denetimlerin köşe taşı, olmazsa olmaz koşulu olarak kabul edilmektedir. Denetim prosedürleri ülkeden ülkeye farklılık ve çeşitlilik göstermekle beraber denetim bulgu, sonuç ve tavsiyelerinin *"tarafsız"* olmasını sağlamak bakımından denetçinin ve denetim birim, organ ve kurumunun bağımsız olması noktasında birleşilmektedir. Bağımsızlık, bir anlamda hem denetlenenden bağımsız olmayı, hem de her türlü dış müdahaleden uzak olmayı içermektedir. Bağımsızlığın kurullarla güçlendirilip güvence altına alınması kadar pratikte de işlerlik ve işlevsellik kazanması da üzerinde durulması gereken önemli ve gerekli konulardır.
- Denetim literatüründe, bağımsızlığın denetlenen kurum veya birim karşısındaki durumu; görevin yerine getirilmesine elverecek bütçe imkanlarının sağlanması; personelin sayı ve uzmanlıklar yönünden yeterliliği; personelin göreve alınması ve görevden ayrılması; terfi, ücret ve diğer istihdam koşullarının mesleğe yakışır düzeyde olması; denetimin kapsamına, içeriğine ve zamanlamasına karar verme; veri, bilgi ve belgelere erişimde kısıtlama olmaması; denetim bulgu, sonuç ve tavsiyelerinin bir sınırlama olmaksızın raporlanması yönleri üzerinde de durulmaktadır.
- INTOSAI tarafından kabul edilen Denetim Standartlarının 54'üncü maddesinde, Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlıkları ile ilgili olarak, *"Yönetim biçimi ne olursa olsun denetimde bağımsızlık ve objektiflik esastır. Yasama ve yürütme organından yeterli ölçüde bağımsız olunması denetimin yürütülmesi ve denetim sonuçlarının inanılabilirliği açısından esastır"* ilkesi yer almaktadır. Sözü geçen standartların 65'inci maddesinde, *"Sayıştayın, görevin yürütülmesine ilişkin olarak yürütme organından talimat almaması bağımsızlığı açısından önemlidir. Sayıştay denetim yapmaya veya yaptığı denetimi (kapsamını, biçimini vs.) değiştirmeye, denetimden kaçınmaya, denetim bulgularını, sonuç ve tavsiyelerini örtbas etmeye veya değiştirmeye zorlanmamalıdır."* şeklindeki çarpıcı ifadeler bulunmaktadır.

- İngiltere İç Denetim Elemanları Enstitüsünce kabul edilen “İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları ve Yönlendiren İlkeler”in Genel Standart başlıklı (100) ayırımında “İç denetim elemanları denetledikleri faaliyetlerden bağımsız olmalıdırlar” ilkesi yer almaktadır. “Organizasyonel Statü” başlıklı spesifik standart (110) ise “İç denetim biriminin organizasyonel statüsü birimin denetim sorumluluklarını yerine getirebilmesine olanak verebilecek nitelikte olmalıdır.” hükmünü içermektedir. Bir başka spesifik standartta (120) da “İç denetim elemanları incelemelerini yürütürken tarafsız olmalıdırlar.” ilkesine yer verilmektedir.
- ABD Sayıştayınca (General Accounting Office) yayımlanan “Kamu Kesimi Denetim Standartları”nda (3.11) denetim çalışmasıyla ilgili bütün meselelerde denetim organizasyonunun ve tek tek denetçilerin bağımsızlığa yönelik kişisel ve dış zarar verici müdahalelerden azade bulunmaları, gereğine işaret edilmektedir.

Denetim Türleri

- Denetimler çeşitli açılardan değişik tasniflere tabi tutulmaktadır. Denetleyenin konumu açısından denetim iç denetim, dış denetim ve yüksek denetim başlıkları altında ele alınmaktadır. İç denetim, kuruluşa yönelik bir hizmet olarak, o kuruluşun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla kuruluşun bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. Dış denetim, ilgili kurum veya kuruluşun fonksiyonel ve örgütsel hiyerarşisi ile ilgisi bulunmayan ve onun dışında kalan kişi veya kurumlarca yapılan faaliyettir. Yüksek denetim ise parlamento adına yürütülen, planlamada, uygulamada ve sonuçlarının parlamentoya ulaştırılmasında tümüyle bağımsız olan bir denetim biçimi olarak tanımlanmaktadır.
- Denetim, amacı ve konusu açısından “düzenlilik denetimi” ve “performans denetimi” biçiminde sınıflandırılmaktadır. Düzenlilik denetimi, (Mali Denetim + Uygunluk Denetimi) sorumlu kurumların finansal hesap verme sorumluluklarının, finansal kayıtlarının incelenmesi, değerlendirilmesi ve finansal tablolar hakkında görüş belirtilmesi de dahil olmak üzere onaylanmasını, devlet yönetiminin hesap verme sorumluluğunun doğrulanmasını, finansal sistemlerin ve işlemlerin ilgili kanun ve düzenlemelere uygunluğunun değerlendirilmesi dahil olmak üzere denetiminin, denetimden doğan veya denetimle ilgili olarak açıklanması gerekli olan konuların rapor edilmesini ve denetlenen kuruluşların idari kararlarının doğruluk ve uygunluğunun denetimini kapsar. Performans denetimi, yönetimin bütün kademelerini, bunların programlanmaları, uygulanmaları ve izlenmeleri aşamalarındaki tutumluluk, verimlilik ve etkinlik açısından kavrayan yeni bir denetim türüdür.

Performans Denetimi

- İkinci Dünya Savaşını izleyen yıllarda kamu kesiminin ülkelerin sosyo-ekonomik gelişiminde aktif rol üstlenmeleri sonucu hem kamu faaliyetlerinin hacmi genişlemiş ve hem de bu faaliyetler karmaşıklaşmıştır. Buna paralel olarak kıt kamu kaynaklarından daha fazla verim sağlama ve dolayısıyla rasyonel karar verme gereği ortaya çıkmıştır.
- Böylece kamu kurum ve kuruluşlarının gelir ve giderlerine ilişkin tekil işlemlerinin mevzuata uygunluğunun ve mali tablolarının doğruluğunun tespiti kadar bu mali işlem ve hesapları üreten sistemlerin ve mekanizmaların rasyonelliği ile bunların verimli ve etkili bir biçimde işleyip işlemediklerinin saptanması da denetimin ilgi alanına girmeye başlamıştır. Kamu yönetimi anlayışındaki yeniliklere ve hesap verme sorumluluğundaki gelişmelere paralel olarak denetim birim, kurum ve organizasyonlarından beklentiler artmış, denetim organizasyonları da bu gelişme ve yeniliklere klasik denetim imkanları ile yanıt veremediklerini fark ederek yeni arayışlara yönelmişlerdir.
- Çeşitli ülkelerde "Performans Denetimi", "Etkinlik Denetimi", "Verimlilik Denetimi", "Paranın Karşılığı Denetimi", "Yönetim Denetimi" gibi terimlerle ifade edilen bu yeni denetim şekli, kimi zaman farklı yönlere vurgu yapsa da, kurum ve kuruluşların vergi mükelleflerinden toplanan paralardan oluşan kamu fonlarını ne derecede verimli, tutumlu ve etkin kullandığı üzerinde yoğunlaşmaktadır. *Tutumluluk* uygun miktarda ve uygun kalitede kaynakların makul maliyetle ve uygun zamanlarda karşılanması anlamına gelmektedir. *Verimlilik* kullanılan mali, beşeri ve fiziki kaynaklarla orantılı mal ve hizmet üretimini ifade etmek üzere kullanılmaktadır. *Etkinlik* ise programların amaçlarına ne ölçüde ulaşıldığı üzerinde durmaktadır.

Performans Denetiminin Özellikleri

- Performans denetiminin ilgi alanı yürütmenin ve kuruluşların temel politik tercihlerinin daha ekonomik, daha rasyonel yaşama geçirilmesine odaklanmıştır. Performans denetiminin yapıcı ve ek değer yaratıcı bir nitelik taşıdığı ve hatalı uygulamaların sergilenmesinden çok, tutumlu, verimli ve etkin kaynak kullanımını güvence altına alacak sistemlerin kurulmasını ve geliştirilmesini ön plana çıkardığı gözlenmektedir. Performans denetiminin ilgi odağında sadece az para harcanması değil, doğru şeylere akılcıca para harcanması yer almaktadır.
- Öte yandan performans denetimi planlı, programlı ve uzun soluklu bir çalışmayı gerektirmekte; sabırlı, yaratıcı, analitik düşünen, ekip çalışmasına ve işbirliğine

yatkın, performans denetim kültürünü özümsemiş denetçilere ihtiyaç göstermekte ve titiz bir çalışma sonucunda elde edilen sağlam ve güvenilir kanıtlara dayanmayı zorunlu kılmaktadır.

- Performans denetimi denetlenenlerle karşılıklı saygı ve güvene dayalı ilişkiler geliştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Performans denetim üslubunun ve dilinin ise dengeli ve yapıcı olması; önerilerin yöneticilerin yönetme haklarını zedelemeyecek şekilde formüle edilmesi genel kabul gören diğer ilkelerdir.

Performans Denetimi Alanındaki Gelişmelere Rağmen Düzenlilik Denetiminin Önemi ve Ağırlığını Koruması

- Performans denetiminin bütün dünyada denetim için yeni olanaklar ve açılımlar getirdiği tereddütsüz kabul görüyorsa da bu durum, düzenlilik denetiminin "demode" olduğu veya bir kenara itildiği anlamına gelmemelidir. İki denetim türü deyim yerindeyse karşılıklı etkileşim içindedir. Özellikle performans denetimi mali denetimin bulgularından riskli alanların belirlenmesinde ve performans konularının tespitinde önemli ölçüde yararlanmaktadır.
- Denetim birim, organ ve kurumları denetim kaynaklarını bu iki denetim türü arasında paylaştırırken ülke koşulları çerçevesinde denge sağlamaya özen göstermektedirler. Bu durum düzenlilik denetiminin ele aldığı konuların "eskimediyini" ve kamuoyunun ilgi alanını dışına çıkmadığını göstermektedir.

17

Bölüm 3: Denetim Sistemimize İlişkin Tespitler

Kamu Mali Yönetimimizin Çağdaş Yönetim Anlayışının İlke ve Gereklerini Karşulamaktan Uzak Oluşunun Denetimi Olumsuz Etkilemesi

- Denetim sisteminin nesnel tabanını oluşturan Türk kamu mali yönetim sisteminin ve kamu maliyesi alanındaki yasal çerçevenin pek çok yetersizliği ve eksikliği, denetimin etkinleştirilmesinin önündeki en ciddi handikaplardan biri olarak durmaktadır.
- Bütçe sisteminin parçalanmış olması ve kamu faaliyetlerinin dar bir bölümünü kavraması, başka bir deyişle bütçe dışında fonlar oluşturulması, döner sermaye uygulamasının her kurum bazında yaygınlaştırılması bütçe üzerindeki mali kontrol ve yönetimi önemli ölçüde zaafa uğratmaktadır. Ayrıca bütçenin kodifikasyonunun analize ve değerlendirmeye elverişli olmayışı, muhasebe sisteminin tahakkuk esasına dayanmaması, saymanlık organizasyonunun dağınık ve bölünmüş bir yapıda olması, iç ve dış borç yönetimi ile nakit yönetiminin uluslararası standartlara uygun bir biçimde yürütülmemesi Türk kamu mali sisteminin yapısal sorunlarını oluşturmaktadır.
- Keza mali yönetim sistemimiz çağdaş kamu mali yönetiminin önemle üzerinde durduğu mali şeffaflık, kamusal hesap verme sorumluluğu (mali hesap verme sorumluluğu ve performans hesap verme sorumluluğu), performans yönetimi gibi temel ilke ve anlayışların uzağında işlemektedir.
- Ülkemizde kamu mali yönetiminde disiplinin sağlanmasına ve mali yapının güçlendirilip geliştirilmesine yönelik çalışmalar Dünya Bankası'nın finansman desteğinde sürdürülmektedir. Ayrıca IMF ile gerçekleştirilen "stand-by" anlaşmasındaki taahhütlerin mali yapımızda köklü değişikliklere yol açacağı kuşkusuzdur. Kamu mali sistemimizde yapısal değişikliklerin gerçekleştirilmesi, mali şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu anlayışlarının sistemimizde yaşama geçmesi yolsuzlukların önlenmesi açısından da önemli katkılar sağlayacaktır.
- Alt komisyonumuz mevcut mali sistemimizin yapısal sorunlarına ve bu yapıda köklü değişimler gerektiğine dikkat çekerek sistemden kaynaklanan sorunların

denetimin etkinleşmemesinde ve denetim hizmetinin gerektiği biçimde yerine getirilememesinde etkili olduğuna vurgu yapmayı yararlı görmüştür.

Yolsuzlukların Önlenmesinde ve Yolsuzluklar İçin Caydırıcı Bir Ortam Yaratılmasında Denetimin Yeterince Etkili Olamaması

- Yolsuzlukların önlenmesinde ve yolsuzluklara karşı caydırıcı bir ortam yaratılmasında denetim sistemimiz gerektiği biçimde etkili olamamaktadır. Nitekim, Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulunca hazırlanan “*Yolsuzlukla Mücadeleye Yardımcı Olmak Maksadıyla Alınması Gereken Tedbirlere İlişkin İnceleme Raporu*”nda da bu husus üzerinde durulmaktadır.
- Denetimin yolsuzlukları önleme konusundaki rolü pek çok ülkede yeniden tartışılmakta ve denetimden bu anlamdaki fonksiyonunu eksiksiz yapması beklenmektedir. Dünyada yolsuzlukların ortaya çıkarılması ve soruşturulması genelde, denetimin misyonu içinde mütalaa edilmezken sağlıklı mali sistemin sürdürülmesinde, kontrol mekanizmalarının yeterli bir biçimde işletilmesinde, şeffaflığın sağlanmasında ve hesap verme sorumluluğunun yerleşmesindeki yapıcı katkıları nedeniyle denetimin yolsuzlukları önleyici rolü üzerinde durulmaktadır.
- Keza denetim dünyasında kamu kesiminin yolsuzluklara hassas ve riskli olan alanlarının (vergilerin ve diğer kaynakların toplanması, kamu satın almaları ve sözleşmeleri, gümrük vergileri, özelleştirme işlemleri gibi) denetim programlarına alınarak yolsuzluklara elverişli ortamların oluşmasının önlenmesine işaret edilmektedir. INTOSAI’ın 1998 yılında Uruguay’da yapılan XVI. Kongresi’nin ana temalarından birisi yolsuzlukların önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında yüksek denetimin rolüne ayrılmıştır.
- Ülkemizde denetimin hızlı verimli ve etkin işleyen bir kamu yönetimi oluşmasına ve kontrol mekanizmalarının güçlendirilmesine yönelik katkıları sınırlı olduğundan, yolsuzlukların önlenmesinde oynadığı rol de yeterince etkili olamamaktadır.

Denetim Mesleğinin Yeterince Gelişmemiş Olması

- Ülkemizde denetimin bir meslek olarak yeterince gelişmemiş olduğu gözlenmektedir. Dünya Bankası uzmanlarından Mourice Mould tarafından “*Türkiye’de Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi*” başlığıyla hazırlanan rapor, TÜRMOB ve Dünya Bankası’nın 12-14 Ocak 1994 tarihleri arasında ortaklaşa düzenlediği ve ülkemizin muhasebe ve denetim ile ilgili

kurum ve kuruluş temsilcilerinin katıldığı bir sempozyumda tartışmaya açılmıştır. Sempozyumda ele alınan hususlar şu başlıklar altında toplanmıştır:

- ✓ Muhasebe ve denetim mesleğinin geliştirilmesinden bütünlüyle sorumlu bir organın öncelikle belirlenmesi,
 - ✓ Muhasebe kanunu yönetiminden ve bu çerçevede Türk Ticaret Kanunu'nun geliştirilmesinden sorumlu bir komisyon oluşturulması,
 - ✓ Türk muhasebe ve denetim standartlarına ilişkin olarak genel kabul gören uluslararası standartların oluşturulması,
 - ✓ Denetim elemanlarının mesleki eğitim ve deneyim kazanmalarına yönelik önlemler alınması,
 - ✓ Meslek içi eğitim programlarına süreklilik kazandırılması,
 - ✓ Muhasebe ve denetim sektörlerindeki mevcut ve olası talebe paralel olarak Türk Ticaret Kanununda gerekli değişikliklerin yapılması,
 - ✓ Kamunun denetimine ilişkin faaliyetlerin özel sektör firmalarına devredilerek, kamu denetim birimlerinin görev tanımını özel bir sektör tarafından gerçekleştirilen denetimin ve mali sistemin kontrolü şekline dönüştürülmesi,
 - ✓ Denetim ve muhasebe sektöründeki meslek gruplarının tek bir oda altında birleştirilmesi,
 - ✓ Kamu ve özel sektörde denetim, mali raporlama, muhasebe hizmetlerinde çalışanların ortak mesleki niteliklere sahip olması ve bu kapsamda sektörde çalışanların ayrı bir yeterlik sınavına tabi olmaları.
- Sözü edilen sempozyum Türkiye'de muhasebe, finansal raporlama ve denetim hizmetlerinin gelişimi konusunda önemli bir tartışma ortamı yaratmıştır. O tarihten bu yana geçen süre içinde denetçilerin eğitimi, muhasebe ve denetim standartları konularında TÜRMOB bünyesinde kayda değer adımlar atılmış olmakla birlikte bu gelişmeler Batıdaki standartlar düzeyinde mesleğin gelişimini sağlayabilmekten uzaktır. Öte yandan kamu kesimindeki denetimi bütünsel biçimde kavrayıcı girişimler de henüz başlatılabilmemiş değildir.

Denetim Birimleri ve Denetim Elemanları Açısından Bağımsızlık Kavramının Yerli Yerine Oturmamış Olması

- Bağımsızlık kavramı denetimin en kritik meselelerinden birisidir. Alt komisyonumuz ülkemizde bağımsızlığın bütün boyutlarıyla yerleşmemiş olmasını denetimden istenildiği biçimde sonuç alınamamasının önemli nedenlerinden biri saymaktadır.

- Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu'nca hazırlanan "Yolsuzlukla Mücadeleye Yardımcı Olmak Maksadıyla Alınması Gereken Tedbirlere İlişkin İnceleme Raporu"nda yer alan "... ülkemizde uluslararası denetim standartlarında belirtilen denetimde bağımsızlık ilkesine gereği gibi uyulmaması, denetimin etkinliğini azaltan önemli nedenlerden biridir" saptaması alt komisyonumuzun tespiti ile paralellik taşımaktadır.
- Aynı Rapordaki "...denetim görevinin planlanması, programlanması ve yürütülmesinde adına hizmet yapılan makamdan talimat almamak, denetlenecek hususların önceliklerini tespit etmek ve yapılacak denetimlere uygun yöntemleri seçmekte serbest olmak, yetkili makamın talebi üzerine yerine getirilecek işlerin nasıl yapılacağına karar vermek anlamında kullanılan bağımsızlık, görevlerini meslek mensupları eliyle yerine getiren tüm denetim birimlerine tanınması gereken statüdür" tespiti bağımsızlığın boyutları hakkında fikir verdiği gibi, bağımsızlık kavramının ülkemizde tam anlamıyla algılanmadığının da ifadesi sayılmaktadır.

Denetimsiz Alanların ve Faaliyetlerin Bulunması ve Denetimi Kısıtlayan Uygulamaların Olması

- Ülkemizde gerek yasal düzenlemelerle gerekse fiili uygulamalarla denetimsiz alanlar yaratılmaya devam edilmektedir. "Denetimden Kaçış" olarak nitelendirilebilecek bu uygulamalar Türk Denetim Sisteminin en önemli sorunlarından birisidir.
- Örneğin; 576 Sayılı KHK ile aslında Sayıştay denetimine tabi Afetler Fonuna aktarılan ve belli amaçlara tahsis edilen kaynaklar Sayıştay denetimi dışına çıkarılmaktadır. 576 sayılı KHK'nın ortada koyduğu denetim modeli Anayasa'nın 165'inci maddesine uygun bir model de değildir. Söz konusu kaynaklar Başbakanlık ve Maliye Müfettişleriyle Bankalar Yeminli Murakıplarından oluşan bir komisyon tarafından denetlenmektedir. Bu Komisyonun yapacağı denetim teknik anlamda dış denetim sayılabilirse de Parlamento adına yapılıp, sonuçları Parlamento'ya duyurulan bir denetim değildir. Burada denetim birim, organ ve kurumlar eliyle yapılmamakta ve sonuçları Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmamaktadır.

Bir başka örnek ise, 278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanunda yer almaktadır. Yasanın 11'inci maddesine göre "Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu'nun hesapları Başbakanlıkça iki yıl için atanacak üç murakıptan meydana gelen bir Murakıplar Kurulu tarafından denetlenir." Ayrıca, aynı yasanın 12'nci maddesinde "Murakıplar Kurulu Raporu ile Bilim Kurulu Raporu ve yıllık bilanço Başbakanlık tarafından dördü Yüksek Murakabe Heyetince ikisi Sayıştayca ve biri Maliye Bakanlığınca seçilecek yedi kişilik bir kurula tevdi olunur." hükmü bulunmaktadır. TÜBİTAK için öngörülen

denetim modeli de Anayasa'nın 160'ncı ve 165'inci maddeleri gereğince Parlamento adına yapılması gereken denetimler olmayıp, bu kurum da TBMM'nin denetim alanı dışındadır.

4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 2 sayılı fıkrasında yer alan "Fon dahil olmak üzere Kurumun yıllık hesapları ile harcamalarına ilişkin işlemlerini Sayıştay denetçisi, Başbakanlık müfettişi ve Maliye müfettişinden oluşan bir komisyona denetlenir." hükmü de Anayasa'nın 160'ncı ve 165'inci madde hükümlerine aykırıdır. Aynı durum 3238 sayılı Kanunla kurulan Savunma Sanayii Destekleme Fonu için de geçerlidir. Keza Tanıtma Fonu'nun denetlenmesi konusunda da 3230 sayılı Yasa'da herhangi bir düzenleme yer almamaktadır.

Yukarıda verilen örnekler daha geniş bir tarama ile zenginleştirilebilir. Alt Komisyonumuzun amacı yasal düzenlemelerle yaratılan denetimsiz alanlara işaret etmektir.

- Öte yandan; kamu kaynaklarının kurulan vakıflar, dernekler, şirketler ve iktisadi işletmeler eliyle kullanılabilir hale gelmesi kamu mali yönetimini bozmakta ve kamu harcamalarının disiplininden uzaklaşmasına yol açmakta, bir anlamda denetimden kaçışı da simgelemektedir. Bu organizasyonlardaki kamu kaynaklarının inceleme sonuçlarının Anayasa'nın 160'ncı ve 165'inci maddeleri bağlamında Parlamento'ya duyurulması söz konusu değildir. Kaldı ki, söz konusu kaynakların ne kadarının denetim birimleri marifetiyle teknik anlamda denetlendiği de belli değildir.
- Bir başka önemli konu da kamu kurum ve kuruluşları taşra birimleri faaliyetlerinin düzenli sayılabilecek bir şekilde denetim kapsamına alınmasına karşın üst yönetime yakın merkez birimlerin denetim dışı bırakılmasıdır. Alt Komisyonumuzca bu durumun hiçbir makul gerekçeye dayandırılmadığı saptanmıştır.
- Finansmanı Dünya Bankası'ndan sağlanan projelere ilişkin kamu harcamalarının hem parlamento adına yapılan denetimin dışında tutulduğu, hem de iç denetim birimlerince yeterince denetlenemediği tespit edilmiştir.
- Alt Komisyonumuzca altı çizilmesi gereken bir diğer önemli nokta da, asıl görevleri denetim olan elemanların "*idarî işlere nezaret*", "*idarî görevlerin tedviri*" gibi mevzuatın açıkça izin vermediği yöntemlerle denetim dışı alanlarda istihdam edilmesidir. Bu durum, meslek güvencesiyle bağdaşmadığı gibi denetlenecek alanlara tahsis edilecek iş gücünün başka alanlara kaydırılması ve dolayısıyla bazı alanların yeterince denetlenememesi sonucunu doğurmaktadır.
- Keza, "*soruşturma*" yetkisi de bulunan denetim elemanlarının görev dağılımı içinde "*soruşturma*"nın ön plana çıkması denetimin ya hiç ya da yeterince yapılmaması gibi bir sonuç doğurmaktadır. Gerektiğinde "*soruşturma*" yapılması işin doğası gereğidir. Ancak, denetimde görevli elemanların denetimden uzaklaşıp sadece soruşturma ile uğraşır hale gelmesi denetimin sağlayacağı yararlılardan uzaklaşılması anlamına gelmektedir.

- Denetim birimlerinin yeterli ve ehil sayıda personelden oluşmadığı kurumlar veya organlar söz konusudur. Bazı kurumlarda ise hiç teftiş veya denetim birimi bulunmamaktadır. Bu durum denetimin yapacağı işlere getirilmek istenen kısıtlamalar hüviyetindedir.

Denetimin Stratejik Plan Temelinde Önceliklere Göre Yürütülmemesi

- Ülkemizde genel olarak denetim, öncelikli ve riskli alanları dikkate alan stratejik planlara ve yıllık programlara dayalı olarak yürütülmemektedir.
- Stratejik planlama gelecekte elde edilmesi hedeflenen sonuçlar ile bu sonuçlara nasıl ulaşılacağı ve başarı derecesinin nasıl ölçülüp değerlendirileceği hakkında kararların alınması amacıyla başvurulmuş kesintisiz ve sistemli bir süreç olarak tanımlanabilir.
- Ülkemizdeki denetim birim, organ ve kurumlarının ellerinde bulunan kısıtlı kaynakları (personel, taşınır ve taşınmaz mallar) kendilerine verilen görevleri layıkıyla yerine getirebilmek için dengeli bir biçimde dağıtmak üzere stratejik planlamaya gereken önemi vermiyor olmaları ciddi bir eksiklik olarak görülmektedir.

Çağdaş Denetim Uygulamalarının Yeterince Yaşama Geçirilmemiş Olması

- Ülkemizdeki denetim ağırlıklı olarak uygunluk denetimine (compliance audit) odaklanmıştır. Türkiye'deki denetim birim, kurul ve ^{ir}organları bu geleneksel görevinin yanı sıra mali tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin denetimi, mali sistemlerin ve iç kontrol mekanizmalarının denetimi ve performans denetimi gibi çağdaş denetim uygulamaları konusunda arayış çabalarını sürdürmekte olup yeni denetim çalışmalarını henüz yeterli olgunluğa ulaştıramamışlardır.
- INTOSAI denetim standartları arasında; mali tabloların çeşitli öğeleri arasında istenilen ilişkinin var olup olmadığının araştırılması, istenmeyen ilişkilerin ve alışılmamış dışındaki eğilimlerin belirlenmesi ilkesine yer verilmiştir.
- INTOSAI, bu ilkedan hareketle, mali tabloların kabul edilebilir muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının; mali tabloların denetlenen kurumun şartları dikkate alınarak düzenlenip düzenlenmediğinin; mali tabloların çeşitli öğeleri hakkında yeterli açıklamanın mevcut olup olmadığının; mali tabloların çeşitli öğelerinin uygun biçimde değerlendirilip değerlendirilmediğinin,

ölçülüp ölçülmediğinin ve gösterilip gösterilmediğinin araştırılıp analiz edilmesini denetçinin görevleri arasında saymaktadır.

- Öte yandan INTOSAI; sayıştaya tanınan yetkilerin artırılması ve sayıştayın tüm kamu kurumlarında düzenlilik ve performans denetimini yürütmek veya yürütülen denetimi yönlendirmekle yetkili kılınması ölçüsünde kamusal hesap verme sorumluluğunun gelişmiş olacağına özel bir vurgu yaparak performans denetiminin önemine dikkat çekmektedir.
- Gene aynı organizasyonca performans denetimi, idari faaliyetlerin tutumluluğunun sağlıklı idari prensip ve uygulamalar ile yönetim politikalarına göre denetlenmesi; insan, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin, bilgi sistemleri, performans ölçüleri ve gözetim düzenlemeleri ve denetlenen kurumlarca belirlenen eksiklikleri gidermek için uygulanan yöntemlerin izlenmesi de dahil olmak üzere denetlenmesi; denetlenen kuruluşların hedeflerine ulaşma yönündeki performanslarının yarattığı gerçek etkinin amaçlanan etkiyle kıyaslanmak suretiyle denetlenmesi biçiminde tanımlanmaktadır.
- Alt komisyonumuz çağdaş denetim yaklaşımlarının ülkemizde henüz yeterli düzeyde ve yaygınlıkta uygulanamıyor olmasını denetimin etkinliği açısından ciddi bir eksiklik saymaktadır.

İç Kontrol Kavramının Yerleşmemiş Olması ve İç Kontrol ile Denetim İlişkisinin Uygun Bir Zemine Oturtulamamış Olması

- Ülkemizde iç kontrol sisteminin tutarlı ilkeler bütünü olarak ele alınmadığı, buna karşılık bu sistemin öğelerinin mevzuatımıza serpiştirildiği görülmektedir.
- Literatürde, kimi zaman “mali yönetim”, kimi zaman “yönetimsel kontroller” biçimde ifade edilen iç kontrol (internal control) kavramı; yönetimlerin hedeflerini gerçekleştirmesi konusunda bilgi ve güvence sağlayan yönetim araçları olarak ifade edilmektedir.
- INTOSAI İç Kontrol Standartları’nda iç kontrol yapıları da yönetimin tutumu, metotlar, usuller ve hedeflere ulaşılmasına yeterli güvence sağlayan önlemler dahil olmak üzere, bir kurumun planları şeklinde tanımlanmaktadır. İç kontrol yapıları esas olarak, organizasyonun işlevine uygun olarak düzenli, ekonomik, verimli ve etkin faaliyetler ile kaliteli ürünlerin ve hizmetlerin geliştirilmesini; kaynakların savurganlıktan, suiistimalden, yetersiz yönetimden, hatalardan, yolsuzluktan ve diğer düzensizliklerden kayıplara karşı korunmasını; yasalara, yönetmeliklere ve yönetimin direktiflerine uyulmasını; güvenilir mali ve yönetimsel verilerin

hazırlanmasını, saklanması ve bu verilerin uygun zamanlı raporlarda tam ve doğru olarak açıklanmasını hedeflemektedir.

- Ülkemizde yukarıda temel hedefleri sıralanan 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 (internal audit) 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.

Denetim Metotlarının ve Tekniklerinin Tam Anlamıyla Kalıcı Hale Getirilmemiş Olması

- Bazı yararlı örneklerin mevcudiyeti yadsınmamakla birlikte, genel olarak ülkemizde denetim metotlarını ve tekniklerini çağdaş gelişmeler ışığında gösteren kapsamlı el kitaplarının ve rehberlerin yeterince yaygınlaşmadığı ve bu araçların sağladığı imkânlardan gereği gibi yararlanılmadığı gözlenmektedir.
- Literatürde denetim metodolojisi; denetimin planlanmasında, yürütülmesinde, sonuçlarının raporlanmasında ve izlenmesinde öngörülen aşamalar ve usuller olarak algılanmakta; denetim teknikleri de denetçinin denetim için gerekli bilgilerin toplanmasında yararlandığı araçlar olarak ele alınmaktadır.
- INTOSAI Denetim Standartları'nda, "Denetimin yürütülmesine ilişkin olarak el kitabı, yazılı direktifler ve rehberler hazırlanması"na özel vurgu yapılmaktadır.
- Çağdaş dünyada rehberler ve el kitapları körü körüne uygulanacak ve yaratıcılığın önünü kesen dokümanlar olarak değerlendirilmemekte, aksine denetçinin sağduyusunun, mesleki birikiminin ve yaratıcılığının gerçekten yaşama geçirilmesi için gerekli sıçrama tahtaları olarak görülmektedir.
- Denetim sonucunda kaliteli ürünler üretilmesi uygulamaya yön veren rehberlere ve el kitaplarına bağlı olduğundan bu araçlardan denetim sistemimizde gerektiği şekilde yararlanılmıyor olması kuşkusuz önemli bir eksikliktir.

Denetçinin Mesleki Gelişimine ve Hizmet İçi Eğitimine Süreklilik Temelinde ve Sistematik Bir Biçimde Yaklaşılmamış Olması

- Ülkemizde, denetim elemanlarının mesleğe alınmadan önce meslek kuruluşları tarafından denetimle ilgili temel konular hakkında eğitilmeleri söz konusu olmadığı gibi, mesleğe alındıktan sonra da meslekî gelişmeyi sağlamak, denetim alanları ile ilgili yenilikleri ve gelişmeleri izlemek amacıyla süreklilik temelinde hizmet içi eğitimden geçirilmedikleri bilinen bir olgudur. Keza denetim sistemimizde gerçekleştirilen hizmet içi eğitim genelde, sistemli ve programlı bir temel yerine *usta-çırak* ilişkisi içinde yürütülmektedir.
- INTOSAI, “uygun nitelikli personelin işe alınmasını” ve “çalışanlarını, görevlerini etkili bir şekilde yerine getirebilecek biçimde eğitmeyi ve denetçiler ile diğer çalışanların ilerlemeleri için gerekli koşulları belirlemeyi” Sayıştaylara görev olarak vermiştir.
- Keza İngiltere İç Denetim Enstitüsü’nce yayımlanan “İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları ve Yönlendiren İlkeler” başlıklı dokümanda; iç denetim elemanlarının mesleki yeterliliklerini korumak için eğitimlerini sürdürmekten sorumlu oldukları belirtilmekte; iç denetim standartlarındaki, prosedürlerindeki ve tekniklerindeki güncel gelişmelerden ve iyileştirmelerden sürekli olarak haberdar olmaları vurgulanmakta; denetçilerin, mesleki derneklere üye olma ve katılım, konferanslara, seminerlere, mesleki kurslara ve kurum içi eğitim programlarına devam etme ve araştırma projelerine iştirak etme yollarıyla eğitimlerine süreklilik kazandırmaları gereğine işaret edilmektedir.
- Giderek karmaşıklaşan ve hızla değişen bir ortamda faaliyet gösteren denetim elemanlarının sistematik ve programlı bir biçimde hizmet içi eğitimden geçirilmiyor olmaları önemli bir handikaptır.

Denetimde Bilişim Teknolojisi İmkânlarından Gerektiği Şekilde ve Sistemli Olarak Yararlanılamaması

- Ülkemizdeki denetim birimleri ve organları denetim alanında bilişim teknolojisinin sunduğu imkânlardan sistematik bir biçimde yararlanamamaktadır.
- Çağımızda hemen hemen bütün kamu kurum ve kuruluşları, yönetim sistemlerinin yanı sıra mali sistemlerinde de giderek artan ölçüde ve yaygın olarak bilişim teknolojilerinden yararlanma arayışı ve çabası içindedir. Bilişim teknolojisinin mali işlemlerde kullanılması, pek çok yararının yanı sıra, işlemlerde anonimliğe yol açarak sorumluluğu azaltmak; veri giriş ve işlemede mükerrerliklere, yetkisiz

erişimlere açık olmak gibi mali denetim açısından son derece önemli olan bir çok zaafı beraberinde getirmektedir.

- Batı'daki denetim organizasyonları denetim tekniklerini bilişim teknolojisi imkânları çerçevesinde yeniden tasarlamaktadırlar. Nitekim son on yılda gelişen "*Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri*" ve "*Bilgisayarlı Ortamların Denetimi*" gibi yeni denetim teknikleri bu anlayışın ürünüdürler.
- INTOSAI bünyesinde bulunan Elektronik Veri İşleme Yürütme Komitesi çalışma grupları oluşturarak bu alanda gelişen teknikleri denetim standartları içine dahil etmeye çalışmaktadır. Keza çağdaş denetim uygulamaları konusunda haklı üne sahip İngiltere ve Kanada Sayıştayları Kurulu bilgisayar sistemlerinin denetlenmesi ve bu sistemlerin geliştirilmesi açısından denetçilerine yol gösterici nitelikte "*el kitapları*" ve "*rehberler*" hazırlamakta, bunları denetim pratiğinin zenginliğinde sürekli olarak güncelleştirmektedirler.
- Ülkemizde kamu kurum ve kuruluşları, yönetim sistemlerinin yanı sıra mali sistemlerinde de giderek artan ölçüde bilişim teknolojisinden yararlanmasına karşın denetim birim, kurum ve organlarının bilişim teknolojisinden yararlanmanın göreceli olarak daha geride kaldığı gözlenmektedir. Alt Komisyonumuz bu durumu bilişim sistemlerini de yeri geldiğinde denetlemek durumunda olanlar açısından bir eksiklik olarak değerlendirmektedir.

Denetim Organizasyonları Arasında İletişimin, Koordinasyonun ve İşbirliğinin Bulunmaması

17

- Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulunca hazırlanan "*Yolsuzlukla Mücadeleye Yardımcı Olmak Maksudıyla Alınması Gereken Tedbirlere İlişkin İnceleme Raporu*"nda, ülkemizdeki çeşitli kamu kurum ve kuruluşlarında bulunan denetim birimlerinin sayısının 129'a ulaştığı, denetim elemanlarına tahsis edilmiş kadro sayılarının da onüç binin üzerinde olduğu belirtilmektedir.
- Bu dağınık yapı içinde denetim birimlerin her biri iyi niyetli çabalar ve arayışlar içinde olmakla birlikte, çalışmalarını içe dönük bir biçimde sürdürmektedir. Başka bir ifadeyle, ülkemizde denetim alanında diyalog, koordinasyon ve hatta işbirliği imkânlarından gerektiği gibi yararlanılmamaktadır. Denetim standartlarının ve ortak denetim yaklaşım ve anlayışının bulunmaması fikrî planda beraber hareket etme fırsatlarını engellemektedir. Yine diyalog ve koordinasyon yetersizliği nedenleriyle denetim mesleğindeki yeniliklerin ve gelişmelerin ortak bir temelde izlenmesi zorlaşmaktadır.

- Keza bu durum denetimde mükerrerliklere yol açmakta, kimi zaman da bazı alanların denetimsiz kalması sonucunu doğurmakta ve dolayısıyla denetimin etkinliğini zaafa uğratmaktadır.

Denetim Faaliyetlerinin Şeffaf ve Denetime Açık Olmaması

- Ülkemizdeki denetim birim ve kurumlarının genel yıllık faaliyetlerinin ayrıntılı bir dökümü ve denetimde yıllık hedeflerine ne ölçüde ulaştıkları yıllık faaliyet raporlarına konu olsa da bu raporlar genellikle, bürokratik işleyiş içinde kalmakta ve kamuoyunun bilgisine ve değerlendirmesine sunulmamaktadır.
- Çağdaş dünyada her alandaki şeffaflık yaklaşımlarına paralel olarak denetim birim, organ ve kurumlarının yıllık faaliyetleri de kamuoyuna raporlanmaktadır. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri'nin Genel Müfettiş Kanunu'nda Genel Müfettişin faaliyetleri 6 aylık periyodlarla kamunun değerlendirmesine sunulmaktadır. Keza Sayıştaylar parlamentolarına sundukları yıllık faaliyet raporlarıyla (annual reports) bir yıl içinde yaptıkları faaliyetlerini ve performanslarını bir anlamda kamuoyunun denetimine açmaktadırlar. Hatta bağımsız denetçiler eliyle hazırlanan denetim raporları da sayıştayların yıllık faaliyet raporlarına eklenmektedir.
- Denetleyenlerin de denetime açık olması anlayışının ülkemizde henüz yerleşmemiş olması alt komisyonumuzca bir eksiklik olarak değerlendirilmektedir.

17

Bölüm 4: Gelişimi Etkileyen Önemli Faktörler ve Stratejik Amaçlar

Denetim Sistemimizin Gelişmesini Etkileyen Önemli Faktörler

- Denetim birim, organ ve kurumları ile denetim elemanlarının bağımsızlığı denetimin etkin yürütülebilmesinin ön koşuludur.
- Denetimi sınırlayan yasal düzenlemelerin ve fiili durumların kaldırılması denetim sistemimiz için yaşamsal önemdedir.
- Denetim birim, organ ve kurumları arasında koordinasyon, işbirliği ve diyalogun sağlanması ve geliştirilmesi denetimin etkinliğinin önemli öğelerinden biridir.
- Denetimin kendisinden beklenen yararları sağlayabilmesi ve üstün kalitede ürünler üretebilmesi büyük ölçüde çağdaş dünyadaki standartlara uymasına, bilgi ve deneyimlerden istifade edebilmesine bağlıdır.
- Denetim elemanları denetimin en değerli varlığıdır. Nitelikli ve yeterli sayıda denetim elemanı istihdam edilmesi ve bunların meslek hayatı süresince denetim mesleğinin isterlerine ve gelişmelerine paralel biçimde eğitilmeleri son derece önem taşımaktadır.

17

Stratejik Amaçlar

Stratejik Amaç 1: Uluslararası Standartlar ve İyi Uygulama Örnekleri Dikkate Alınarak Denetim Mesleğinin Geliştirilmesine Dönük Düzenlemeler Yapılması

Stratejiler

- Denetim Sistemimizi bütünüyle kavrayan bir çerçeve yasa çıkarılmalıdır. Bu yasada denetimin temel amaçlarına; denetim elemanlarının görev, yetki ve sorumluluklarına; denetim elemanlarının göreve atanmalarına, görevden alınmalarına, ayrılmalarına ve teminatlarına; denetim programlarının hazırlanmasına; denetim sonuçlarının raporlanmasına; iç kontrol sistemi ve denetim ilişkilerinin düzenlenmesine ve bir "Ulusal Denetim Komitesi" oluşturulmasına ilişkin hususlar ilkeler bazında yer almalıdır.

- Kamu sektörünün özellikleri dikkate alınarak kamu kesimi denetim elemanlarını kucaklayacak bir "**Kamu Denetim Elemanları Meslek Odası**" kurulmalıdır.
- Bir **Ulusal Denetim Komitesi** oluşturulmalıdır. Kompozisyonunda tüm meslek kuruluşlarının ve belli başlı dernek temsilcilerinin de bulunacağı bu Komite; denetim standartlarının oluşumuna katkıda bulunmakla, ülke içi ve dışındaki gelişmeleri izlemekle, denetimle ilgili araştırmaları yapmak ve yaptırmakla, denetim metotları ve tekniklerini içeren el kitaplarının ve rehberlerin hazırlanmasına ilişkin temel ilkeleri saptamakla, denetim birim, organ ve kurumları ile denetim elemanlarının bağımsızlıklarına ilişkin hususları dikkatle izlemekle; denetimde karşılaşılan sorunları tartışarak, gerektiğinde ilgili mercilere tavsiyede bulunmakla görevli ve yetkili olmalıdır. Komite, ayrıca yıllık faaliyet sonuçlarını ve Türkiye'nin denetimle ilgili durumu ve denetim sorunlarını her yıl bir raporla kamuoyuna açıklamalıdır.
- Avrupa Birliği tam üyeliğine giriş süreci içinde olduğumuz da dikkate alınarak evrensel gelişmeleri yansıtan ve ülkemizin gerçeklerini ve ihtiyaçlarını gözardı etmeyen ulusal denetim standartlarımız -meslek ahlak kuralları dahil olmak üzere- bir an önce hazırlanmalı; kamu kesiminin ihtiyaçlarını göz önünde bulunduran denetim standartları da belirlenmelidir.
- Denetim standartlarının (etik kuralları dahil) belirlenmesini takiben, çalışmaları ve ürünleri üzerinde kalite kontrol mekanizmaları tesis edilmesi şartıyla, kamu denetim birim, organ ve kurumlarına ait denetim görevlerinden uygun görüleceklerin özel sektördeki bağımsız denetçiler eliyle bu birim, organ ve kurumlar adına yürütülmesi uygulamasına başlanmalıdır.

11

Stratejik Amaç 2: Denetimin Yüksek Meslekî Standartlarda Yürütülmesi ve Kaliteli Hizmetler ve Ürünler Üretilmesi

Stratejiler

- Denetim birim, organ ve kurumları denetim faaliyetlerini öncelikli ve riskli alanları dikkate alan stratejik planlara dayandırmalı ve yıllık programlara göre yürütmelidir.
- Denetim elemanlarının yaratıcılığını engellemeyecek tarzda denetim metot ve tekniklerini içeren el kitapları ve rehberler hazırlanmalı ve bunlar süreklilik temelinde gözden geçirilip güncelleştirilmelidir.
- Denetim elemanları mesleğe alınmadan önce meslek kuruluşlarınca denetimle ilgili temel konularda eğitimden geçirilebilmeli; mesleğe alındıktan sonra da

mesleğin gelişme ve yeniliklerini izleyebilecek tarzda sürekli ve sistematik bir biçimde eğitilmelidirler.

- İmkânların elverdiği denetim birim, organ ve kurumlarında stratejik planlar ile uygulama programları çerçevesinde denetime yönelik hizmet içi eğitim faaliyetlerini düzenlemek, koordine etmek, yürütülmesini izlemek ve uygulama sonuçlarını değerlendirmek üzere eğitim seksiyonları oluşturulmalı veya kurumların eğitimden sorumlu birimleri denetime yönelik eğitim ihtiyaçlarını da karşılayacak biçimde yeniden yapılandırılmalıdır.
- Denetim birim, organ ve kurumları bilişim teknolojisinin imkânlarından gerektiği şekilde ve sistematik olarak yararlanmalıdırlar.
- Denetim birim, organ ve kurumları yıllık faaliyetlerine ilişkin raporları yayımlayarak planlanan faaliyetleri ile gerçekleştirdikleri faaliyetleri ve bu faaliyetlerin gerçekleşme derecesi ile denetimlerinin yarattığı sonuçları kamuoyunun değerlendirmesine sunmalıdırlar.

Stratejik Amaç 3: Bağımsızlığın Geliştirilmesi ve Kökleştirilmesinin Sağlanması

Stratejiler

- Çıkarılacak denetim çerçeve yasasında denetim birim, organ ve kurumları ile denetim elemanlarının bağımsızlığının uluslararası standartlara uygun bir biçimde güvence altına alınmasına ilişkin hükümlere yer verilmelidir.
- Ulusal Denetim Komitesi; denetim birim, organ ve kurumları ile denetim elemanlarının bağımsızlıklarına ilişkin hususları dikkatle izlemeli; aksi yöndeki uygulamaların önlenmesi konusundaki görüşlerini bildirmelidir.

Stratejik Amaç 4: Denetimi Sınırlayan Yasal Düzenlemelerin ve Fiili Uygulamaların Kaldırılması

Stratejiler

- Kamu kaynaklarının parlamento denetimi dışında kalmasına yol açan yasal düzenlemeler Anayasa'nın 160'inci ve 165'inci maddeleri uygun hale getirilmelidir.

- Kamu kaynaklarının kurulan vakıflar, dernekler, şirketler ve iktisadi işletmeler eliyle kullanılmasına son verilmeli ve böylelikle kamu mali yönetimin olağan rejimi içine alınacak kamu kaynaklarının olağan denetimlere tabî olması da gerçekleştirilmelidir.
- Kamu kurum ve kuruluşlarının üst yönetime yakın merkez birimlerinin denetim dışı bırakılması fiili uygulamasına son verilmeli ve denetimsiz alan bırakılmamalıdır.
- Denetim Çerçeve Yasası, denetim elemanlarının meslek teminatlarını "idari işlere nezaret", ve "idari görevlerin tedviri" gibi fiilî görevlendirmeleri kapatacak biçimde düzenlemeli ve böylelikle denetimin bu şekilde kısıtlanmasına yol açan uygulamalar ortaya çıkmamalıdır.
- Soruşturma görevi de bulunan denetim birimleri ve organlarında soruşturma ile denetim görevleri arasındaki denge gözetilmeli ve böylelikle denetimin kısıtlanması gibi bir sonuç yaratılmamalıdır. Denetim ile soruşturma arasındaki dengenin sağlanması ve denetimin önceliklerine göre faaliyette bulunulması eleman takviyesini gerektiriyorsa, bu gerçekleştirilmelidir.
- Denetim ve teftiş birimi bulunmayan kamu kurum ve kuruluşlarında denetim birimleri oluşturulmalı; denetim elemanlarının sayı yönünden yetersiz olduğu kuruluşlarda ise denetim birimleri ek elemanlarla takviye edilmelidir.

Stratejik Amaç 5: Çağdaş Denetim Uygulamalarının Yaygın Bir Biçimde Yaşama Geçirilmesi ve Kökleştirilmesi

Stratejiler

- Kamu kesiminde performans yönetimlerinin ve performans ölçüm rejimlerinin kurulması kuşkusuz performans denetimi açısından da yaklaşım değişikliğini gerektiren önemli bir konudur. Ancak performans denetimine başlanması bu gelişmelerin hayata geçirilmesine endekslenmemelidir. Bu bakımdan performans yönetimlerinin ve ölçüm rejimlerinin oluşturulmasına katkı yapacak biçimde performans denetim uygulamalarına en kısa zamanda başlanmalıdır.
- Performans denetimi konusunda çağdaş denetim dünyasında kabul görmüş kalite düzeyine ulaşılması hedeflenmelidir. Kanada, İngiltere, Avustralya, Yeni Zelanda, ABD gibi bu alanda haklı üne sahip ülkelerin metodolojilerinden ve iyi uygulama örneklerinden gerektiği şekilde

yararlanma olanakları (metodolojileri ve iyi uygulama örneklerini yerinde izleme, ülkemize uzmanlar davet edilmesi, yararlı dokümanların dilimize kazandırılması vb.) yaratılmalıdır.

- Performans denetimi klasik denetime göre çok daha sofistike bir denetim türü olup farklı anlayışta çalışan denetim elemanına ihtiyaç gösterdiği gibi özel uzmanlık alanlarına sahip danışmanlardan geçici süre yararlanmaya da ihtiyaç göstermektedir. Bu bakımdan danışmanlardan yararlanılması meselesi performans denetim çalışmalarının erken planlama aşamasında dikkate alınmalıdır.
- Mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği denetimini temel alan ve mali (finansal) denetim diye adlandırılan denetim türünün, kısa sayılabilecek bir zaman dilimi içinde yeni kamu kesimi muhasebe sistemini geliştirme çalışmalarına paralel biçimde önem ve yaygınlık kazanacağı dikkate alınarak denetim elemanlarının bu denetim türüne hazırlanmalarına yönelik eğitim çalışmalarına şimdiden başlanılmalıdır. Ayrıca, performans denetimine özgü eğitim çalışmaları uluslararası kabul görmüş eğitim programları çerçevesinde tasarlanıp uygulanmalıdır.
- Mali denetim ve özellikle performans denetimi sabırlı, yaratıcı, analitik düşünen, ekip çalışmasına ve işbirliğine yatkın ve yeni denetim kültürünü özümsemiş denetim elemanlarına ihtiyaç gösterdiğinden denetim elemanlarına bu niteliklerin kazandırılması için gerekli düzenlemeler yapılmalı ve takım çalışması anlayışı içinde denetim özendirilmelidir.
- “Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri” ve “Bilgisayarlı Ortamların Denetimi” gibi yeni denetim tekniklerinin bir an önce denetim sistemimizde uygulanabilmesi için gerekli hizmet içi eğitim çalışmaları uluslararası birikim ve deneyim çerçevesinde başlatılmalıdır.

Kaynakça

- 1 *Yolsuzlukla Mücadeleye Yardımcı Olmak Maksadıyla Alınması Gereken Tedbirlere İlişkin İnceleme Raporu*, Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu Başkanlığı Yayınları 2, Haziran 1996
- 2 *Proceedings, XVI. International Congress of Supreme Audit Institutions*, Montevideo, Uruguay, November 1998
- 3 *Türkiye'de Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi*, TÜRMÖB Yayınları 15, Ankara, 1994
- 4 *İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları ve Yönlendiren İlkeler*, Çeviri Baran Özeren, Sayıştay Araştırma, İnceleme, Çeviri Dizisi 3, Ekim 1999
- 5 *Türkçe-İngilizce-Fransızca Denetim Terimleri*, Çeviri Sacit Yörüker, Sayıştay Araştırma, İnceleme, Çeviri Dizisi 1, Eylül 1999
- 6 *Devlet Yönetimi ve Denetimi*, Prof. Dr. Cevdet Atay, Alfa Yayınları 2. Baskı, Mayıs 1999
- 7 *INTOSAI İç Kontrol Standartları Kılavuzu*, Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara 1997
- 8 *INTOSAI Denetim Standartları*, Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997
- 9 *Sayıştayın 1999 Yılı Bütçesi Münasebetiyle Hazırlanan Rapor*, Sayıştay, Ankara, Kasım 1998
- 10 *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Dr. Hüseyin Özer, Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997
- 11 *"Cumhuriyetin 75'inci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu", Tebliğler, Panel ve Tartışmalar*, Sayıştay, Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi 1, Ankara, Ekim 1998
- 12 *İsrail İç Denetim Kanunu*, Basılmamış çeviri
- 13 *ABD Genel Müfettiş Kanunu*, Basılmamış özet çeviri
- 14 *İrlanda Sayıştay Strateji Bildirimi*, Basılmamış çeviri
- 15 *Avustralya Sayıştay Stratejik Planı*, Basılmamış çeviri

Alt Komisyon Üyelerince Hazırlanan Bilgi Notları

1. **Bayram Barun,**
Sayıştay Başdenetçi
Düzenlilik Denetiminin Ulaştığı Noktalar Hakkında Bilgi Notu.
2. **Erdal Kenger,**
YDK Başdenetçisi
Anayasa'nın 160'ıncı Maddesi Gereğince Sayıştay'ın veya 165'inci Maddesi Gereğince YDK'nın Denetimine Tabi Olması Gereken, Fakat Hukuki Düzenlemelerle Denetim Kapsamı Dışında Tutulan Kuruluşlar Hakkında Not ile Başbakanlık YDK Faaliyetleri Hakkında Bilgi Notu.
3. **Fikret Gülen,**
Sayıştay Uzman Denetçisi
Performans Denetimi Hakkında Bilgi Notu.
4. **Hikmet Esen,**
Hazine Başkontrolörü
Denetimin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonu Rapor Taslağı İçin Hazırlanan Bilgi Notu.
5. **İ. Zafer Karakulak,**
TEKEL Başmüfettişi
Denetçilerin Meslek Öncesi ve Mesleğin Devamı Sırasındaki Eğitimi Hakkında Bilgi Notu.
6. **M. Hakan Özbaran,**
Sayıştay Denetçisi
Kamu Kesimi Denetçileri İçin Meslek Ahlak Kuralları, Denetim Standartları, İç Kontrol Standartları Hakkında Bilgi Notu.
7. **M.Said Ceyhan,**
Yrd. Doçent
Denetlenen ve Denetçi İlişkisi Hakkında Bilgi Notu.
8. **Mustafa Pehlivan,**
Devlet Personel Başkanlığı
Uzmanı
Devlet Personel Başkanlığı ve Performans Denetimi.
9. **R. Hakan Özyıldız**
Kamu Finansmanı Genel Müdürü
Performans Bütçesi Hakkında Bilgi Notu.
10. **Recep Biçer - Ali Güney,**
DENETDE
Denetim Sisteminin Etkinliğini Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonunun Vermiş Olduğu Görev ile İlgili Olarak Hazırlanan Bilgi Notu.
11. **Recep Biçer**
DENETDE
Denetim Planlaması ve Stratejik Plan Yaklaşımı.
12. **Sacit Yörüker,**
Sayıştay Uzman Denetçisi
Yasal Yönden Denetimsiz Alanlar Hakkında Bilgi Notu.
13. **Sacit Yörüker,**
Sayıştay Uzman Denetçisi
Denetçinin ve Denetim Organizasyonunun Bağımsızlığı Hakkında Bilgi Notu.
14. **Yaşar Methibay,**
Yrd. Doçent
İsrail İç Denetim Kanunu Çevirisi.
15. **Z. İter Altınsoy,**
Milli Piyango Müfettişi-
Mustafa Karagöz,
TEKEL Müfettişi
Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu, Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyon Çalışmalarına İlişkin Bilgi Notu.