

**T.C.  
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİ HUKUK PROGRAMI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**TÜRKİYE'DE KAMU HARCAMALARININ DENETİMİ  
VE  
ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI AÇISINDAN  
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Burçin KAYA**

**Danışman  
Yrd. Doç. Dr. Haluk EGELİ**

**İZMİR  
2006**

## **Yemin Metni**

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “TÜRKİYE’DE KAMU HARCAMALARININ DENETİMİ VE ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ ” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

14/06/2006

**Burçin KAYA**

İmza

## YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

### Öğrencinin

**Adı ve Soyadı** : Burçin KAYA  
**Anabilim Dalı** : Maliye  
**Programı** : Mali Hukuk  
**Tez/Proje Konusu** : Türkiye’de Kamu Harcamalarının Denetimi ve Uluslararası Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi  
**Sınav Tarihi ve Saati** : ...../...../.....

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü’nün ..... tarih ve ..... Sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliğinin 18.maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini/projesini ..... dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez/proje konusu gerekse tezin/projenin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI  OY BİRLİĞİ ile  O  
DÜZELTME  O\* OY ÇOKLUĞU  O  
RED edilmesine  O\*\* ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır.  O\*\*\*  
Öğrenci sınava gelmemiştir.  O\*\*

\* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.  
\*\* Bu halde adayın kaydı silinir.  
\*\*\* Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez/Proje, burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir. Evet  O  
Tez/Proje, mevcut hali ile basılabilir.  O  
Tez/Proje, gözden geçirildikten sonra basılabilir.  O  
Tezin/Projenin, basımı gerekliliği yoktur.  O

### JÜRİ ÜYELERİ

### İMZA

.....  Başarılı  Düzeltme  Red .....

.....  Başarılı  Düzeltme  Red .....

.....  Başarılı  Düzeltme  Red .....

**YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ  
TEZ/PROJE VERİ FORMU**

**Tez/Proje No:**                      **Konu Kodu:**                      **Üniv. Kodu**

- Not: Bu bölüm merkezimiz tarafından doldurulacaktır.

Tez/Proje Yazarının  
Soyadı:                      **KAYA**

Adı:                      **BURÇİN**

Tezin/Projenin Türkçe Adı: **TÜRKİYE'DE KAMU HARCAMALARININ DENETİMİ  
VE ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI AÇISINDAN  
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Tezin/Projenin Yabancı Dildeki Adı: **GOVERNMENT EXPENDITURES  
AUDITING IN TURKEY AND EVALUATION WITH THE INTERNATIONAL  
AUDITING STANDARTS**

Tezin/Projenin Yapıldığı  
Üniversitesi:                      **DOKUZ EYLÜL**                      Enstitü: **SOSYAL BİLİMLER** Yıl: **2006**

Diğer Kuruluşlar:

Tezin/Projenin Türü:

Yüksek Lisans                      : **X**

Dili: **TÜRKÇE**

Tezsiz Yüksek Lisans                      :

Doktora                      :

Sayfa Sayısı:

Referans Sayısı:

Tez/Proje Danışmanlarının

Ünvanı: **Yrd. Doç. Dr.**

Adı.                      **Haluk**

Soyadı                      **EGELİ**

Ünvanı:

Adı.

Soyadı

Türkçe Anahtar Kelimeler:

- 1- Denetim
- 2- Kamu Harcama Denetimi
- 3- Yüksek Denetim Kurumları
- 4- Uluslararası Denetim Standartları

İngilizce Anahtar Kelimeler:

- 1- Auditing
- 2- Government Expenditure Auditing
- 3- Supreme Audit Institutions
- 4- International Auditing Standarts

Tarih:

İmza:

Tezimin Erişim Sayfasında Yayınlanmasını İstiyorum

Evet

Hayır

## ÖNSÖZ

Araştırmanın yürütülmesinde yardım ve desteğini esirgemeyen tez danışmanım Maliye Bölümü öğretim üyesi olan Yrd. Doç. Dr. Haluk EGELİ' ye, tez konusunun seçilmesinde, tez konusunu gözden geçirip katkıda bulunan Maliye Bölümü Başkanı Prof. Dr. Mehmet TOSUNER' e, tezin hazırlanma aşamasında görüşleriyle bana yol gösteren Prof. Dr. Kamil TÜĞEN' e, tezin hazırlanması sırasında yardımlarını esirgemeyen Maliye Bölümü Araştırma Görevlileri Ahmet ÖZEN' e, Özyay ÖZPENÇE' ye ve sonsuz destekleri ve sabırlarından dolayı aileme teşekkür ederim.

**Burçin KAYA**

## ÖZET

Mali sistemlerin disiplin altına alınmasında denetim son derece önem taşımaktadır. Denetimin olmadığı bir mali sistem, etkinlikten uzak olduğu gibi başarı düzeyi de oldukça azdır. Denetim kavramı, mali sistemin varoluşundan günümüze değin tartışılmıştır. Denetim çeşitli şekillerde yapılabilmektedir. Her denetim şeklinin kendine özgü bir takım özellikleri vardır ancak bunlar içinde kamu harcama denetimi hem daha yoğun hem de daha karmaşık gözükmektedir.

Genel olarak denetim, iç denetim, dış denetim ve yüksek denetim olmak üzere üç şekilde ele alınmaktadır. Her üç denetim türü de zaman içerisinde değişiklikler göstererek ülkelerin kendi koşulları doğrultusunda şekillenmiştir. Burada üzerinde durulması gereken en önemli husus uluslararası denetim standartlarına uygunluk olarak ortaya çıkmaktadır. Nitekim günümüzde pek çok ülke denetimde etkinliği sağlamaya yönelik kendi iç dinamiklerini geliştirme yönünde gayret sarfederken uluslararası kriterler yönünden de belirli kıstaslarını oluşturma çabaları içine girmektedir.

Bu çalışmada, denetimin teorik temelleri esas alınarak Türkiye ve dünya uygulamalarından bahsedilmiş, denetimin uluslararası standartlara ne derece uygun düştüğüne ilişkin bazı değerlendirmelere yer verilmiştir. Çalışmada ülkemizdeki kamu harcama denetiminin uluslararası denetim standartlarına şu an itibari ile uygun düşmediğinden hareketle son yıllarda çıkarılan kamu kesiminin yeniden yapılandırılması kapsamında yapılan mevzuat değişiklikleri ile ulaşılmak istenen hedefler belirtilmiş ve mevcut sorunlar ışığında, özellikle Avrupa Birliği' ne giriş sürecinde, kamu harcama denetiminin daha etkin hale getirilmesine yönelik ne gibi düzenlemelere ihtiyaç duyulduğu hususları değerlendirilmeye çalışılmıştır.

## **ABSTRACT**

**Auditing is an important concept to taking discipline of financial system, absence of auditing in financial system is far away from effectiveness and also its success level is low. The auditing has been a controversial concept since emergence of financial system. The auditing has been several types, every auditing type has different characteristics however government expenditure auditing is more intense and more complex issue in all these types.**

**In general, the auditing is evaluated in three types; internal auditing, external auditing and supreme auditing. These three auditing types have varied with countries' own provisions. The important issue in this concept is appropriateness of internal auditing standards. Moreover lots of countries try to improve their own internal dynamics in order to provide effectiveness in auditing system. In addition, these countries' aim is to obtain criterion to provide accordance with the international auditing standards.**

**In this paper, theoretical fundamentals of auditing were examined and also auditing example in Turkey and the world were discussed. Furthermore accordance between the auditing and international standards were explained. According to this work Turkey's government expenditure is not demonstrated accordance with the international Auditing standards. In that sense with the modification of Turkey's law which is about government institution's structure. The aim of Turkey which is about application of international auditing system was determined. In accession process of Turkey in European Union the necessities of Turkey's auditing were determined for providing effectiveness in government expenditures auditing.**

## İÇİNDEKİLER

|                                                |      |
|------------------------------------------------|------|
| YEMİN METNİ .....                              | ii   |
| YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI.....          | iii  |
| YÖK DÖKÜMANTASYON MERKEZİ TEZ VERİ FORMU ..... | iv   |
| ÖNSÖZ.....                                     | v    |
| ÖZET.....                                      | vi   |
| ABSTRACT .....                                 | vii  |
| İÇİNDEKİLER .....                              | viii |
| KISALTMALAR .....                              | xiv  |
| GİRİŞ .....                                    | xv   |

### BİRİNCİ BÖLÜM 17

#### DENETİMİN TANIMI, ÖNEMİ, GELİŞİM SÜRECİ VE BAŞLICA DENETİM TÜRLERİ

|                                                                   |           |
|-------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>I. DENETİMİN TANIMI, ÖNEMİ, AMAÇLARI VE YÖNTEMLERİ .....</b>   | <b>17</b> |
| <b>A. DENETİMİN TANIMI .....</b>                                  | <b>17</b> |
| <b>B. DENETİMİN ÖNEMİ .....</b>                                   | <b>20</b> |
| <b>C. DENETİMİN AMAÇLARI .....</b>                                | <b>20</b> |
| 1. Genel Amaçlar .....                                            | 20        |
| 2. Özel Amaçlar .....                                             | 21        |
| <b>D. DENETİM YÖNTEMLERİ .....</b>                                | <b>21</b> |
| <b>II. DENETİMİN GELİŞİM SÜRECİ VE AŞAMALARI .....</b>            | <b>22</b> |
| <b>A. DENETİMİN GELİŞİM SÜRECİ .....</b>                          | <b>22</b> |
| <b>B. DENETİMİN AŞAMALARI .....</b>                               | <b>23</b> |
| <b>III. DENETİM TÜRLERİ .....</b>                                 | <b>24</b> |
| <b>A. DENETİMİ YAPAN KESİMLER AÇISINDAN DENETİM TÜRLERİ .....</b> | <b>24</b> |
| 1. Kamu Kesimi Denetimi .....                                     | 24        |
| 2. Özel Kesim Denetimi .....                                      | 24        |
| <b>B. DENETİMİN KONUSUNA GÖRE DENETİM TÜRLERİ .....</b>           | <b>25</b> |
| 1. Finansal Denetim (Mali Tabloların Denetimi) .....              | 25        |
| 2. Uygunluk Denetimi .....                                        | 25        |
| 3. Faaliyet Denetimi .....                                        | 26        |
| <b>C. DENETÇİNİN STATÜSÜNE GÖRE DENETİM TÜRLERİ .....</b>         | <b>27</b> |
| 1. İç Denetim .....                                               | 27        |
| a. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi .....                           | 28        |
| b. İç Denetimin Örgütsel Yapısı .....                             | 29        |
| c. İç Denetimin Özellikleri .....                                 | 29        |



|       |                                                |    |
|-------|------------------------------------------------|----|
| d.    | İç Denetimin Gerekliliği .....                 | 30 |
| e.    | İç Denetimin Yararları .....                   | 31 |
| f.    | İç Denetimin Amaçları .....                    | 31 |
| g.    | İç Denetim Türleri .....                       | 32 |
| h.    | İç Denetim Standartları .....                  | 33 |
| i.    | Nitelik Standartları - (1000 Serisi) .....     | 34 |
| ii.   | Başarım Standartları - (2000 Serisi) .....     | 34 |
| iii.  | Yürütme Standartları .....                     | 35 |
| 2.    | Bağımsız Dış Denetim .....                     | 35 |
| a.    | Bağımsız Dış Denetimin Tarihsel Gelişimi ..... | 36 |
| b.    | Bağımsız Dış Denetimin Örgütsel Yapısı .....   | 37 |
| c.    | Bağımsız Dış Denetimin Özellikleri .....       | 38 |
| d.    | Bağımsız Dış Denetimin Gerekliliği .....       | 39 |
| e.    | Bağımsız Dış Denetimin Yararları .....         | 39 |
| f.    | Bağımsız Dış Denetimin Amaçları .....          | 40 |
| g.    | Bağımsız Dış Denetim Türleri .....             | 41 |
| i.    | Mali Tablolar Denetimi .....                   | 41 |
| ii.   | Diğer Mali Bilgilerin Denetimi .....           | 41 |
| iii.  | Fiziki İnceleme .....                          | 42 |
| iv.   | Gözlem .....                                   | 42 |
| v.    | Stok Sayımının Gözlemlenmesi .....             | 42 |
| vi.   | Soruşturma .....                               | 43 |
| vii.  | Belge İncelemesi .....                         | 43 |
| viii. | Analitik İnceleme .....                        | 43 |
| ix.   | Göz Atma .....                                 | 43 |
| x.    | Doğrulama .....                                | 43 |
| xi.   | Yeniden Hesaplama .....                        | 44 |
| xii.  | Kayıt Sistemini Yeniden İzleme .....           | 44 |
| h.    | Bağımsız Dış Denetim Standartları .....        | 44 |
| i.    | Genel Standartlar .....                        | 45 |
| ii.   | Çalışma Sahası Standartları .....              | 45 |
| iii.  | Raporlama Standartları .....                   | 46 |
| 3.    | Yüksek Denetim .....                           | 47 |

## İKİNCİ BÖLÜM

### MALİ DENETİM İÇERİSİNDE, KAMU HARCAMA DENETİMİ, TÜRKİYE'DE KAMU HARCAMA DENETİMİNİ YAPAN KURUMLAR VE UYGULAMA AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

|             |                                                                  |           |
|-------------|------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>III.</b> | <b>MALİ DENETİMİN TANIMI, KONUSU, TÜRLERİ VE AŞAMALARI .....</b> | <b>50</b> |
| <b>A.</b>   | <b>MALİ DENETİMİN TANIMI .....</b>                               | <b>50</b> |
| <b>B.</b>   | <b>MALİ DENETİMİN KONUSU .....</b>                               | <b>51</b> |
| <b>C.</b>   | <b>MALİ DENETİM TÜRLERİ .....</b>                                | <b>52</b> |
| 1.          | Denetimi Yapan Birimlere Göre Mali Denetim .....                 | 52        |
| a.          | Hukuki Denetim .....                                             | 52        |
| i.          | Yasama Denetimi .....                                            | 53        |
| (a)         | Doğrudan Denetim .....                                           | 53        |
| (i)         | Yasaların Hazırlanması Yönünden .....                            | 53        |
| (ii)        | Yasaların Uygulanması Yönünden .....                             | 53        |
| (iii)       | Kesin Hesap Kanunu Yönünden .....                                | 53        |
| (b)         | Aracı Kurumların Denetimi .....                                  | 54        |
| (c)         | Meclis Komisyonlarının Denetimi .....                            | 54        |
| (d)         | Sayıştay'ın Denetimi .....                                       | 54        |
| ii.         | Yürütme Denetimi .....                                           | 54        |
| iii.        | Yargı Denetimi .....                                             | 55        |
| b.          | Performans Denetimi .....                                        | 55        |

|                                                                                                 |           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 4. Uygulama Anına Göre Mali Denetim .....                                                       | 56        |
| 5. Uygulama Alanına Göre Mali Denetim .....                                                     | 56        |
| b. Gelirlerin Denetimi .....                                                                    | 56        |
| b. Giderlerin Denetimi .....                                                                    | 57        |
| b. Kamusal Varlıkların Denetimi .....                                                           | 57        |
| 6. Yayılma Alanına Göre Mali Denetim .....                                                      | 57        |
| b. Ekonomik Planlama Yönünden Mali Denetim .....                                                | 57        |
| b. Dış Ödemeler Dengesi Yönünden Mali Denetim .....                                             | 58        |
| 7. İşleyişine Göre Mali Denetim .....                                                           | 58        |
| a. Kurumsal Denetim .....                                                                       | 58        |
| b. Özdenetim (Otokontrol) .....                                                                 | 58        |
| <b>D. MALİ DENETİMİN OLUŞTURDUĞU AŞAMALAR .....</b>                                             | <b>59</b> |
| 1. Programlama .....                                                                            | 59        |
| 2. Bütçeleme .....                                                                              | 59        |
| 3. Uygulama .....                                                                               | 59        |
| 4. Raporlama ve Analiz .....                                                                    | 59        |
| <b>III. KAMU HARCAMA DENETİMİ .....</b>                                                         | <b>60</b> |
| <b>A. KAMU HARCAMA DENETİMİNİN ÖNEMİ VE AMAÇLARI .....</b>                                      | <b>61</b> |
| <b>B. KAMU HARCAMALARININ TÜRLERİ BAKIMINDAN DENETİMİ .....</b>                                 | <b>61</b> |
| 1. Zamana Yönünden Kamu Harcama Denetimi .....                                                  | 61        |
| 2. Denetleyici Kurum Yönünden Kamu Harcama Denetimi .....                                       | 62        |
| 3. Nitelikleri Yönünden Kamu Harcama Denetimi .....                                             | 62        |
| 4. Denetimin Kapsamına Göre Kamu Harcama Denetimi .....                                         | 62        |
| <b>C. TÜRKİYE’ DE KAMU HARCAMA DENETİMİ .....</b>                                               | <b>63</b> |
| <b>D. KAMU HARCAMA DENETİM BİRİMLERİ .....</b>                                                  | <b>64</b> |
| 1. Devlet Sermayesini ve Mal Varlığını Denetleyen Kuruluşlar .....                              | 65        |
| a. İktisadi Devlet Teşekkülleri Ayniyat Saymanları .....                                        | 65        |
| b. Milli Emlak Denetmenleri .....                                                               | 65        |
| c. Hazine kontrolörleri .....                                                                   | 66        |
| 2. Diğer Denetim Kuruluşları .....                                                              | 67        |
| a. Yüksek Planlama Kurulu .....                                                                 | 67        |
| b. Devlet Planlama Teşkilatı .....                                                              | 67        |
| <b>E. KAMU HARCAMALARININ BÜTÇE SÜRECİNE GÖRE DENETİMİ .....</b>                                | <b>68</b> |
| 1. Kamu Harcamalarının Hazırlık Safhasında Denetimi .....                                       | 68        |
| a. Bakanlıkların Muhasebe Müdürleri.....                                                        | 68        |
| b. Devlet Planlama Teşkilatı’nın Yatırım Giderleri İzni .....                                   | 69        |
| c. Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü .....                                                  | 69        |
| 2. Kamu Harcamalarının Görüşülmesi Sırasında Denetimi .....                                     | 69        |
| a. Plan ve Bütçe Komisyonu .....                                                                | 69        |
| b. TBMM’deki görüşmeler .....                                                                   | 70        |
| 3. Harcamaların Yapılması Sırasında Denetimi .....                                              | 70        |
| 4. Harcamaların Sonrasında Denetimi .....                                                       | 71        |
| 5. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nca Kamu Harcama Süreçlerinde Denetim ..... | 71        |
| a. Faaliyet Raporları Üzerinde Yapılacak Denetimler .....                                       | 71        |
| b. Kesin Hesap Kanun Tasarıları Üzerinde Yapılacak Denetimler .....                             | 72        |
| <b>III. TÜRKİYE’DE KAMU HARCAMA DENETİMİNİ GERÇEKLEŞTİREN ORGANLAR .....</b>                    | <b>80</b> |
| <b>A. ANAYASA GEREĞİNCE FAALİYET GÖSTEREN DENETİM ORGANLARI .....</b>                           | <b>82</b> |
| 1. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu (BYDK) .....                                             | 82        |
| a. Kurulun İdari Yapısı .....                                                                   | 83        |

|           |                                                                                  |            |
|-----------|----------------------------------------------------------------------------------|------------|
| i.        | Kurul Başkanı .....                                                              | 84         |
| ii.       | Üyeler Kurulu .....                                                              | 84         |
| iii.      | Denetim ve İnceleme Grupları .....                                               | 85         |
| iv.       | Genel Sekreterlik ve Hukuk Danışmanlığı .....                                    | 85         |
| b.        | Kurulu Düzenleyen Yasalar .....                                                  | 86         |
| c.        | Kurulun Görev ve Yetkileri .....                                                 | 87         |
| i.        | Uygunluk Denetimi .....                                                          | 88         |
| ii.       | Mali Denetim ve Muhasebe Denetimi .....                                          | 88         |
| iii.      | Performans Denetimi veya Faaliyet Denetimi .....                                 | 88         |
| iv.       | Ekonomik Denetim .....                                                           | 88         |
| d.        | Kurul Denetimine Tabi Olan Kuruluşlar .....                                      | 89         |
| b.        | Sayıştay .....                                                                   | 90         |
| a.        | Sayıştay'ın İdari Yapısı .....                                                   | 90         |
| b.        | Sayıştay'ın Görev ve Yetkileri .....                                             | 91         |
| i.        | Denetim İşlevi .....                                                             | 92         |
| (a)       | Gelir hesap ve işlemlerinin incelenmesi .....                                    | 93         |
| (b)       | Gider hesap ve işlemlerinin incelenmesi .....                                    | 93         |
| (c)       | Mal Hesap ve İşlemlerinin İncelenmesi .....                                      | 95         |
| (d)       | TBMM 'ye Sunulmak Üzere Uygunluk Bildirimleri ve Raporlarının Hazırlanması ..... | 95         |
| (e)       | Hazine İşlemleri (Bütçe Dışı İşlemler) .....                                     | 96         |
| (f)       | Sayıştay Raporları .....                                                         | 97         |
| ii.       | Yargı İşlevi .....                                                               | 97         |
| iii.      | İdari İşlevi .....                                                               | 98         |
| b.        | Sayıştay Denetimine Tabi Kuruluşlar .....                                        | 99         |
| c.        | Devlet Denetleme Kurulu .....                                                    | 99         |
| a.        | Kurulun Görevleri .....                                                          | 100        |
| <b>B.</b> | <b>BAKANLIKLAR DENETİM ORGANLARI .....</b>                                       | <b>101</b> |
| 1.        | Başbakanlık Teftiş Kurulu .....                                                  | 101        |
| <b>C.</b> | <b>MALİYE BAKANLIĞI DENETİM ORGANLARI .....</b>                                  | <b>102</b> |
| 1.        | Teftiş Kurulu Başkanlığı .....                                                   | 102        |
| 2.        | Hesap Uzmanları Kurulu (HUK) .....                                               | 103        |
| 3.        | Kontrolörler .....                                                               | 103        |
| 4.        | Denetmenler .....                                                                | 104        |
| <b>D.</b> | <b>BAKANLIKLAR VE MÜSTEŞARLIKLAR DENETİM ORGANLARI .....</b>                     | <b>104</b> |
| 1.        | Teftiş Kurulu Başkanlıkları .....                                                | 104        |
| 2.        | Bakanlık ve Müsteşarlık Kontrolörleri .....                                      | 105        |
| <b>E.</b> | <b>ÖZERK VE ÖZEL BÜTÇELİ KURULUŞLARIN DENETİM ORGANLARI ...</b>                  | <b>105</b> |
| 1.        | Özel Bütçeler ve Denetim Organları .....                                         | 105        |
| 2.        | Özerk Bütçeler ve Denetim Organları .....                                        | 107        |

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARININ ÇEŞİTLİ ÜLKELER AÇISINDAN İNCELENMESİ VE TÜRKİYE'DE KAMU HARCAMA DENETİMİNİN ULUSLARARASI STANDARTLARA UYUMUNDA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

|           |                                                                                                                                     |            |
|-----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>I.</b> | <b>ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI .....</b>                                                                                      | <b>108</b> |
| <b>A.</b> | <b>INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions /<br/>Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Birliği) .....</b> | <b>108</b> |
| 1.        | INTOSAI Denetim Standartları .....                                                                                                  | 109        |
| a.        | Temel Önergeler .....                                                                                                               | 110        |
| b.        | Genel Standartlar .....                                                                                                             | 111        |

|                                                                                                                                                                        |            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| c. Çalışma Standartları .....                                                                                                                                          | 112        |
| d. Raporlama Standartları .....                                                                                                                                        | 115        |
| 2. INTOSAI Mesleki Ahlak Kuralları .....                                                                                                                               | 116        |
| a. Dürüstlük .....                                                                                                                                                     | 116        |
| b. Bağımsızlık .....                                                                                                                                                   | 116        |
| c. Tarafsızlık .....                                                                                                                                                   | 117        |
| d. Güvenilirlik .....                                                                                                                                                  | 117        |
| e. Yeterlilik .....                                                                                                                                                    | 117        |
| 3. INTOSAI' nin Bölgesel Birlikleri .....                                                                                                                              | 118        |
| a. EUROSAI(European Organisation of Supreme Audit Institutions/Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Birliği) .....                                                          | 118        |
| b. ASOSAI (The Asian Organisation of Supreme Audit Institutions/ Asya Yüksek Denetim Kurumları Birliği) .....                                                          | 119        |
| c. SPASAI (South Pasific Association of Supreme Audit Institutions/ Güney Pasifik Yüksek Denetim Kurumları Birliği) .....                                              | 120        |
| d. AFROSAI (The African Organisation of Supreme Audit Institutions/ Afrika Yüksek Denetim Kurumları Birliği) .....                                                     | 120        |
| e. OLACEFS(The Latin American and Caribbean Organisation of the Supreme Audit Institutions/ Latin Amerika ve Karayipler Yüksek Denetim Kurumları Birliği) .....        | 121        |
| f. CAROSAI( Caribbean Organisation of Supreme Audit Institutions/ Karayipler Yüksek Denetim Kurumları Birliği) .....                                                   | 121        |
| g. ARABOSAI(Arab Organisation of Supreme Audit Institutions / Arap Yüksek Denetim Kurumları Birliği) .....                                                             | 122        |
| <b>B. ECOSAI (Economic Cooperation Organisation Supreme Audit Institutions/ Yüksek Denetleme Kurulları Ekonomik İşbirliği Birliği) .....</b>                           | <b>122</b> |
| <b>C. EURORAI (European Organisation of Regional External Public Finance Audit Institutions / Avrupa Kamu Finansmanı Bölgesel Dış Denetim Kurumları Birliği) .....</b> | <b>123</b> |
| <b>II. ULUSLARARASI KAMU HARCAMA DENETİM STANDARTLARININ SEÇİLMİŞ ÜLKE ÖRNEKLERİ BAKIMINDAN İNCELENMESİ .....</b>                                                      | <b>124</b> |
| <b>A. PAKİSTAN .....</b>                                                                                                                                               | <b>124</b> |
| <b>B. ALMANYA .....</b>                                                                                                                                                | <b>125</b> |
| <b>C. POLONYA .....</b>                                                                                                                                                | <b>126</b> |
| <b>D. DANİMARKA .....</b>                                                                                                                                              | <b>126</b> |
| <b>E. LİTVANYA .....</b>                                                                                                                                               | <b>127</b> |
| <b>F. YUNANİSTAN .....</b>                                                                                                                                             | <b>129</b> |
| <b>G. BULGARİSTAN .....</b>                                                                                                                                            | <b>129</b> |
| <b>H. İSVEÇ .....</b>                                                                                                                                                  | <b>130</b> |
| <b>İ. İTALYA .....</b>                                                                                                                                                 | <b>131</b> |
| <b>J. İNGİLTERE .....</b>                                                                                                                                              | <b>132</b> |
| <b>K. MİSİR .....</b>                                                                                                                                                  | <b>134</b> |
| <b>L. FRANSA .....</b>                                                                                                                                                 | <b>135</b> |
| <b>M. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ .....</b>                                                                                                                            | <b>136</b> |
| <b>III. TÜRKİYE' DE KAMU HARCAMA DENETİMİNİN ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ .....</b>                                                  | <b>137</b> |

|                                                                                                              |            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>IV. TÜRKİYE'DE KAMU HARCAMA DENETİMİNDE SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ</b> .....                             | <b>141</b> |
| <b>A. KAMU HARCAMA DENETİMİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR</b> .....                                               | <b>141</b> |
| <b>B. KAMU HARCAMA DENETİMİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLARIN ÇÖZÜMÜNE YÖNELİK ALINMASI GEREKLİ TEDBİRLER</b> ..... | <b>148</b> |
| <b>KAYNAKLAR</b> .....                                                                                       | <b>158</b> |
| <b>EK I.</b> .....                                                                                           | <b>168</b> |
| <b>EK II</b> .....                                                                                           | <b>169</b> |

## KISALTMALAR

|            |   |                                                 |
|------------|---|-------------------------------------------------|
| SM         | : | Serbest Muhasebeci                              |
| SMMM       | : | Serbest Muhasebeci Mali Müşavir                 |
| YMM        | : | Yeminli Mali Müşavir                            |
| SSK        | : | Sosyal Sigortalar Kurumu                        |
| IIA        | : | Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü            |
| ECIIA      | : | Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu    |
| IFAC       | : | Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu          |
| E.İ.T.İ.A. | : | Eskişehir İktisadi ve Ticari Bilimler Akademisi |
| BYDK       | : | Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu             |
| YDK        | : | Yüksek Denetleme Kurulu                         |
| KİT        | : | Kamu İktisadi Teşebbüsü                         |
| TPAO       | : | Türkiye Petrolleri Anonim Oraklığı              |
| SPK        | : | Sermaye Piyasası Kurulu                         |

## GİRİŞ

Denetim, mali işlemlerin belirlenen standartlara uyumunun tespitinde kullanılan yöntem olarak belirtilebilir. Denetim sistemlerin işlemlerini kontrol altına almak amacıyla oluşturulan bir mekanizmadır.

Mali denetim ise demokrasi ile bütünleşmiş ülkelerde, devlet fonksiyonlarını yerine getirebilmek, kamusal hizmetleri karşılayabilmek amacıyla, hükümetlere verilen kamusal kaynakların ve bunların sorumluluğunun, belirlenen kriterler çerçevesinde yapılıp yapılmadığının denetlenmesidir. Diğer bir deyişle devletin çeşitli işlemler sonucu elde etmiş olduğu gelirlerinin ne gibi harcamalara aktarıldığının uygunluk denetimidir. Kamusal mali denetimin amacı, kamusal giderlerin, mevzuatlara uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığının tespitidir. Tam anlamı ile işleyen bir denetim mekanizmasında, kamusal harcamaların da disiplinli bir şekilde yapılacağı ve bunun da beraberinde verimliliği getireceği bilinen bir gerçektir.

Ülkemizdeki kamu mali denetimine bakıldığında, önceleri uygunluk denetiminin ön planda tutulduğu, performans denetiminin ise gerek teşkilat yapısındaki gerekse de mevzuattaki sorunlar nedeniyle yeterince yapılamadığı ortaya çıkmaktadır. Bu da sonuçta, kamu harcamalarında etkinlik sorununu ortaya çıkarmakta ve çağdaş mali yönetim ilkeleri olarak bilinen hesap verilebilirlik, mali disiplin ve mali saydamlık gibi ilkelerin işleyişini güçleştirmektedir.

Bu çalışmanın amacı, ülkemizde kaynakların etkin kullanımında ve harcama disiplininin sağlanmasında önemli bir etken olan denetim süreçlerinde yaşanan olumsuzlukların çözümüne yönelik tedbirlerin neler olması gerektiği ve bu çerçevede ülkemiz denetim standartlarının, özellikle Avrupa Birliği'ne giriş sürecinde uluslararası denetim standartlarına ne ölçüde uyum sağladığını ortaya koymaktır.

Bu çerçevede çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Buna göre birinci bölümde genel olarak denetime ilişkin teorik bilgilere ana hatlarıyla yer verilmiştir. İkinci bölümde mali denetimin önemli bir aşaması olan kamu harcama denetiminin işleyişinde yer alan kurumlar ve bunların mevcut uygulamalar yönünden

değerlendirilmesi inceleme konusu yapılmıştır. Üçüncü bölümde ise uluslararası denetim standartları dikkate alınarak dünyadaki değişik ülke örneklerinden hareketle ülkemizdeki kamu harcama denetim süreçlerinin bu standartlara ne ölçüde uyum gösterdiği üzerinde durulmuş ve ülkemizdeki mevcut sorunların çözümüne yönelik alınması gerekli tedbirlere yer verilerek çalışma tamamlanmıştır.



## BİRİNCİ BÖLÜM

### DENETİMİN TANIMI, ÖNEMİ, GELİŞİM SÜRECİ VE BAŞLICA DENETİM TÜRLERİ

#### I. DENETİMİN TANIMI, ÖNEMİ, AMAÇLARI VE YÖNTEMLERİ

##### A. DENETİMİN TANIMI

Denetim kavramı, tanımının genel anlamda yapılmaya çalışılması dolayısıyla, tam olarak bir tanıma bağlanmış değildir. Bu bakımdan yapılan tanımlar genel itibari ile özel konumlara doğru yönlendirilmektedir. Özel konumlara yönlendirilen tanımların hemen hemen hepsinin, iktisadi bakımdan denetimi ele aldıkları gözlemlenmektedir.

Denetim, genel olarak belirlenen normların dışında herhangi bir olgunun bulunup bulunmadığının tespitidir. “Sözcük anlamına bakıldığında denetim; boyutları veya biçimleri normalin dışında olan parçaları çıkarıp atmak amacı ile yapılan işlemdir<sup>1</sup>. Bir diğer tanıma göre ise denetim; “iktisadi faaliyet ve olaylar ile ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacı ile tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir”<sup>2</sup>.

Belirtildiği üzere, denetim belli bir süreçten oluşmuştur. Bu süreç planlanmış, mantıksal kanıt ve bilgilerin sağlandığı, bu kanıt ve bilgilerin değerlendirildiği ve sonuçların raporlandığı başlı başına bir oluşumdur.

Denetim tanımlarında özellikle göze çarpan ve değişilmez bir unsuru oluşturan değerlendirme kriteri, denetimin amacı ile yakından ilişkilidir. Yasalara uygun olarak davranılıp davranılmadığının tespitinde genel olarak değerlendirme kriteri önceden hazır bulunan yasalar çerçevesinde gerçekleştirilecektir ya da belirlenen standartlara uyumun değerlendirilmesi de bu kriteri oluşturmaktadır.

---

<sup>1</sup> Metin Meriç, **Mali Denetim (Ders Notları)**, İzmir, 2000, s. 1.

<sup>2</sup> Ersin Güredin, **Denetim**, Beta Basım, Ağustos 1998, s. 5.

Görüldüğü gibi ne kadar fazla denetim tanımı bulunursa bulunsun genel olarak denetimin, bir karşılaştırma esaslı olgu olduğu göze çarpmaktadır. Denetim kavramında yer alan karşılaştırma olgusu; yapılan faaliyetin sonuçlarının daha önceden belirlenmiş normlara, standartlara ve modellere uygun olup olmadığının tespiti anlamına gelmektedir

Denetimin, önceden saptanmış ölçütlere göre değerlendirmesi yapılmaktadır. Bu ölçütler, iktisadi faaliyetlerin ve diğer olguların karşılaştırıldıkları standartlardır. Denetçilerin denetim sonucu bulgularını bahsedilen standartlara göre ilgi duyanlara bildirmeleri gerekmektedir. Bu standartlar, yönetim tarafından belirtilen ölçütler ve/veya genel kabul görmüş denetim standartları olabilmektedir.

Uygunluk derecesi, yönetime verilecek denetim sonucundaki bulguların, istenilen standartlara ne derece uyum gösterdiğini belirten bir unsurdur. Kanıt toplama ve değerlendirme işleminin yerine getirilmesi, denetim yapmakla görevli kişilerin yapmış oldukları denetimlerin daha verimli olması açısından önemlidir. İlgili denetçilerin bir ön yargıya dayanmaksızın görevlerini icra etmeleri esas olduğundan, ilgili denetçiler gerekli bulguları toplayarak ve bu bulguları denetim sonucunda hazırladıkları raporlara ekleyerek, ilgililere sunmaktadırlar. İlgili kişiler bu denetimlerini yasa, tüzük, yönetmelik ve değişik kararlar çerçevesinde yapmakla yükümlüdürler.

Denetim teriminin yerine gündelik hayatta kullandığımız bir çok terim bulunmaktadır. Bunlardan başlıcaları; Teftiş, Murakebe, Ekspertiz ve Oditing (Auditing)<sup>3</sup> şeklinde belirtilebilir. Resmi denetlemelerde bu işlemi üstlenenlere denetçi, müfettiş, kontrolör, denetleme memuru denilmektedir. Burada müfettiş, teftiş işlemini, kontrolör, kontrol işlemini, denetçi, denetleme işlemini yerine getirmektedir. Aslında diğer bahsi geçen adlar da genel anlamda denetim kelimesi içinde yer almaktadır.

Denetim değişik aşamalar halinde yerine getirilmektedir.Öncelikle denetim için gerekli bilgiler toplanır(Bu bilgiler yönetim kadrosundan tedarik edilebilir). İlgili bilgiler yetkili kişi ya da kişiler tarafından incelendikten sonra bahsi geçen yasa,

---

<sup>3</sup> Mehmet Ali Aktuğlu, **Denetleme ve Revizyon**, Bilgehan Basımevi, 2. Baskı, İzmir 1993, s. 4.

yönetmelik vs. lere uyum araştırılır ve çıkan sonuç için olumlu ya da olumsuz bir rapor hazırlanır. Bu rapor daha sonra denetimin ilgili birimlerine teslim edilir.

Denetim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan en önemli kavram “Hesap Verme Sorumluluğu”dur. Yazılı veya sözlü bir sözleşmeyi içeren bu tür bir ilişkinin sonucunda bir takım yükümlülükler doğmaktadır. Hesap verme sorumluluğu en basit şekilde, alınan ve verilen paralar üzerine kurulu ‘*finansal hesap verme sorumluluğu*’dur. Burada parayı alan kişi, bu paranın nasıl harcılandığı konusunda, hesap vermek zorunda olduğu kişilere bildirimde bulunmakla yükümlüdür. Örneğin, muhasebe ile uğraşanlar, devlet ile olan mali ilişkilerinde birtakım parasal işlemleri belgelere dayandırarak devlete karşı oluşan hesap verme zorunluluklarını yerine getirmektedir. Bir görevin yapılmak üzere bir miktar para ile bir kişiye verilmesi durumunda ise taraflar arasında bir şey satın almanın ötesinde, finansal hesap verme sorumluluğundan daha geniş bir kavram olan, *performans hesap verme sorumluluğu* ortaya çıkmaktadır. Burada bir işin nasıl yapıldığından çok, verilen paranın nasıl harcılandığı üzerinde durulmaktadır.

Denetim tanımında olması gereken diğer bir özellik de bağımsızlık kavramı olup gerek denetçilerin ve gerekse denetimin bağımsızlığı son derece önem taşımaktadır. Ancak, her zaman denetçinin bağımsızlığı demek denetimin de bağımsızlığı anlamına gelmemektedir. Denetimin bağımsızlığını çeşitli unsurlar etkileyebilmektedir. Bunlar; kişisel özellikler, kişisel ilişkiler, finansal bağımlılık, fayda, araştırma ve raporlama özgürlüğü, kurumsal statüdür.

Denetim tanımında olması gereken unsurlar arasında kanıt toplama ve toplanan kanıtların değerlendirilmesi de yer almaktadır. Kanıtların bir çok türü bulunmaktadır. Örnek olarak belirtmek gerekirse; gözlem, ölçüm, sayım sonucundaki bulgular, denetçinin hesaplamaları sonucunda varılan kanılar, banka raporları, mali tablolar vs. birer kanıt oluşturmaktadır.

Denetimin tanımında yer alması gereken önemli bir diğer unsur da denetimin taraflarıdır. Denetim, aralarında hesap verme sorumluluğu bulunan iki taraf haricinde üçüncü bir kişi ya da grup tarafından yapılmaktadır. Tarafsızlık açısından yapılmalıdır. Üçüncü kişi ya da grubun denetimi gerçekleştirmesi, tarafsızlığın sağlanması açısından önem arz etmektedir.

Bu unsurlar ve özellikler dikkate alınarak, denetim kavramını; iki taraf arasında var olan hesap verme sorumluluğuna dayanan ve bu ilişki dışındaki üçüncü kişiler tarafından icra edilen, fiili durumla ilgili bilgi toplanılması ve toplanan bu kanıtların bir değerlendirme kriteri ile karşılaştırılması ve değerlendirilmesi faaliyetlerini içeren bağımsız ve sistematik bir süreç olarak tanımlayabiliriz.

## **B. DENETİMİN ÖNEMİ**

Ülkemizde kamu veya özel sektörde denetim, değişilmez bir kavram olarak kullanılmaktadır. Denetim, sistemlerin doğru bir şekilde işlenmesi için bizlere yol gösterir. Denetimin gerekliliğini örnek vererek açıklamak gerekirse, bunu, okulda verilen derslerin ardından yapılan sınavların, öğrencinin bilgisini denetlemesinde görebiliriz. Bahsi geçen olayda bir denetim söz konusudur, burada amaç daha önceden öğrenciye öğretilen doğruların, öğrenci tarafından doğru algılanıp algılanmadığının tespitidir. Aynı şekilde, vergi mükellefleri vermiş oldukları beyanların gerçek olduğunu taahhüt ederler ve uzman denetçiler yaptıkları denetimler sonucu bir olumsuzluk tespit ederlerse; bu durumda, denetim sonucu hazırlanan rapor cezalandırıcı işlemin başlangıcını oluşturacaktır.

## **C. DENETİMİN AMAÇLARI**

Denetimin amaçlarını genel amaçlar ve özel amaçlar olarak belirtmek mümkündür.

### **1. Genel Amaçlar**

Denetimin ilke olarak genel amacı, denetim sonucu denetçinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde ilgili kişilere gerekli olan sağlıklı bilgi ve belgeleri sunmaktır. Denetimin genel amacı olarak ortaya çıkan diğer bir koşul da hesap verme sorumluluğu ilişkisinin gereklerinin yerine getirilmesidir<sup>4</sup>. Denetimler

---

<sup>4</sup> Murat Mobel, **Türkiye’de Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetimin Yararları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 1995, s. 12.

sonucunda tespit edilen bulguların raporlar halinde ilgi duyanlara iletilmesi de yine denetimin amacını sergilemektedir.

## 2. Özel Amaçlar

Özel amaçlarda belirtilmek istenen, yasalar çerçevesinde hesap verme sorumluluğunun yerine getirilip getirilmediğinin belirlenmeye çalışılmasıdır. Örnek vererek açıklamak gerekirse; hukuksal denetimin amacı yasalara uyumun sağlanmasıdır. Eğer hesap verme sorumluluğu yerine getirilmişse denetimin özel amacı sağlanmış demektir; aksi durumda cezai sorumluluklar ortaya çıkabilecektir.

Denetimin, tespit etme yanında, bir takım olayları önleyici olarak kullanılabilirdiği bilinmektedir. Tabi ki bu yine denetimin amacı ile ilgilidir. Denetimin uyum ve eşgüdümü sağlamak gibi amacı da bulunmaktadır. Böylelikle mekanizmalar daha iyi ve verimli işleyebilecek, kamu kesimi ve özel kesimde uygulama farklılıkları ortadan kalkmış olacaktır<sup>5</sup>.

## D. DENETİM YÖNTEMLERİ

Denetim yöntemleri çeşitlilik gösterebilmektedir. Örneğin,haberli-ani, yerinde-evrak üzerinde, sorgulu–sorgusuz, güdümlü–serbest, bireysel–kurumsal biçimlerinde olabilir<sup>6</sup>. Denetim sürecinde, şekilsel ve analitik incelemeler yapılarak yapılan incelemeler kendi aralarında karşılaştırılabilmektedir. Mali belgelerin incelenmesi, hazırlanan tabloların değerlendirilmesi, fiziksel bakımdan değerlendirme, anket gibi değişik kişilerden alınan bulgular da birer yöntem teşkil etmektedir. Bunların dışında, belirli bir zaman belirlenip tüm hesaplar tam olarak değerlendirilebilir. Burada tüm işlemler ile ilgili kayıtlar tek tek gözden geçirilmektedir. Aynı şekilde bazı örneklemeler alınarak da kısmi inceleme yoluna da gidilebilmektedir. Bunların yanında ileriye doğru – geriye doğru denetim, doğrudan denetim, dolaylı denetim gibi denetim yöntemleri de bulunmaktadır.

<sup>5</sup> Cevdet Atay, **Devlet, Yönetim, Denetim**, Marmara Kitapevi, Bursa 1997, s. 22.

<sup>6</sup> H. Ömer Köse, **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Ekim 2000, s. 6.

## II. DENETİMİN GELİŞİM SÜRECİ VE AŞAMALARI

### A. DENETİMİN GELİŞİM SÜRECİ

Muhasebe ile denetim asırlardan beri iç içe yaşamaktadır. Bu konuda ilk ipuçlarına M.Ö. 500'lü yıllarda rastlanmıştır. 18.yy sonları ve 19.yy başlarında, işletmelerin çoğu küçük şahıs işletmeleri idi. Şirketler devletlerden fonlar satın almakta, stoklara ihtiyaç duymakta ve finansal anlamda endüstriler gittikçe karmaşık bir hal almaktaydılar. Bunun da sonucu olarak muhasebe ve denetime olan ihtiyaç her geçen gün artmış<sup>7</sup> ve sanayi devrimi ile modern anlamda muhasebe ve denetim ortaya çıkmıştır.

Tarihte ilk kez İngiltere'de oluşturulan parlamentonun ilk işlevi, halktan toplanan vergilerin kontrol altına alınması ve kamu giderlerinin sınırlandırılmaya çalışılmasıdır. Bütçe hakkının hükümdarın elinden parlamentoya geçmesi bütçesel işlemlerin doğru bir şekilde yapılmasını kaçınılmaz kılmıştır. Başlangıçta bütçenin uygulanma denetimi parlamento tarafından yapılırken, gün geçtikçe mali işlemlerin nitelik ve nicelik itibari ile artması ve karmaşıklaşması, bu görevin tarafsız bir uzman kuruluşlar tarafından yürütülmesini gerektirmiştir.

Bu gereksinim, günümüzde Sayıştay olarak bilinen ve kökenleri 13.yy. kadar giden yüksek denetim kurumlarının oluşumunu gündeme getirmiştir<sup>8</sup>. Başlangıçta siyasal iktidarı denetlemek amacı ile oluşturulan parlamentonun, daha sonraları siyasal iktidarın oluşturulması, denetlenmesi gibi yönlerden işlevleri azaltılmıştır. Diğer yandan kamu gelir ve giderlerindeki artış ve çeşitlilik, bütçe yapma ve onu denetleme olgusunu bir uzmanlık kimliğine büründürmüştür.

Denetimin genel yükseliş olarak ikinci dünya savaşından sonra gelişime uğradığını söylemek mümkündür. Bu dönemlerde işlemlerin tek tek incelenmesi oldukça fazla vakit aldığından dönem sonunda hazırlanmış olan raporlar incelenmekteydi. Ayrıca bu dönemlerde denetim mesleği gelişim sürecine girmiş ve standartlar belirlenmeye başlanmıştır. Uluslararası denetim standartları genel olarak ülkelerde kabul görülmeye başlanmış ve performans denetimine geçiş yaşanmıştır.

---

<sup>7</sup> William F. Messier, **Auditing : A Systematic Approach**, Library of Congress Cataloging in Publication Data, New Jersey 1997, s. 6.

1960'lardan sonra da klasik sistemden Planlama–Programlama-Bütçeleme sistemine geçilmesi gözlemlenmiştir. Kamu yönetimi alanında en çarpıcı gelişme, kişi veya kurumların hesap verme yükümlülükleri ve bunun bir gereği olarak rapor verme zorunluluklarıdır. Çünkü yapılan denetimler sonucu, raporların hazırlanması ve sonuçların ilgi duyanlara bildirilmesi gerekmektedir.

## **B. DENETİMİN AŞAMALARI**

Denetim, çeşitli aşamalardan meydana gelmektedir. Bu aşamalarda belirli bir süreç ifade edildiği için denetim aşamalarının teker teker takip edilmesi önem arz etmektedir. Bu aşamalar aşağıda belirtilmiştir.

- Önceden hazırlanan finansal tabloların elde edilmesi aşaması; denetlenen kurum veya kuruluş ile ilgili olarak, önceden hazırlanmış finansal tabloların incelenmesi denetim elemanının gerek sektör gerekse kuruluş hakkında genel bir bilgiye sahip olmasıdır.

- Bu tablolardaki bildirimler ile ilgili kanıt toplama ve bu kanıtları değerlendirme aşaması; finansal tabloların gözden geçirilmesi sırasında dikkati çeken unsurların tespit edilmesi anlamına gelmektedir.

- Genel kabul görmüş standartlar açısından değerlendirilme aşaması; ilgili raporların önceden belirlenen kurallara uygun olup olmadığının tespitidir.

- Tespitlerin raporlarının hazırlanması aşaması; yapılan tespitlerin ilgililere belli bir formatta bildirilmesi açısından raporlanmasıdır.

- Denetim raporunun ilgi duyanlara sunulması aşaması; hazırlanan raporların ilgililere sunulmasıdır.

Görüldüğü gibi denetim ile ilgili çeşitli aşamalar bulunmakta ve bu aşamalar denetimin düzenli bir süreç olduğunu kanıtlamaktadır.

---

<sup>8</sup> Köse, a.g.e., s. 21.

### III. DENETİM TÜRLERİ

Denetim türleri değişiklik gösterebilmektedir. Bu kısımda denetim yapan kesimler, denetimin konusuna göre ve denetimin statüsüne göre denetim türleri üzerinde durulacaktır.

#### A. DENETİMİ YAPAN KESİMLER AÇISINDAN DENETİM TÜRLERİ

Denetim genel olarak ya kamu kesimi ya da özel kesim tarafından yapılmaktadır.

##### 1. Kamu Kesimi Denetimi

Merkezi idare ve mahalli idareye bağlı olarak ya da kamu kesimi içinde yer almakla birlikte hiçbir yere bağlı olmadan çalışan denetçiler tarafından, hem kamu kesimi birimlerinin hem de özel kesim birimlerinin denetimine kamusal denetim denir<sup>9</sup>. Denetimler genel itibari ile kamu hukuku yönünden yapılmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken konu özel kesim ve kamu kesimi denetçileri arasındaki farktır. Özel kesim denetçilerinin statü itibari ile kamu kesimini denetlemeye hakları yokken, kamu kesimi denetçilerinin bir kısmı özel kesimi de denetleyebilmektedir. Tabi ki burada daha önce de belirtildiği üzere kamu hukuku yönünden denetim yapılmaktadır.

##### 2. Özel Kesim Denetimi

Özel denetim grubunda, firmaların kendi içlerinde oluşturdukları teftiş kurulları ya da dışarıdan sağlanan özel denetim kuruluşları(Genellikle Müşavirlik Hizmeti Sunan SMMM, YMM'ler) bulunmaktadır. Bu birliklerin yardımı ile denetim gerçekleştirilmektedir.

---

<sup>9</sup> Tolga Demirbaş, "Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay'ı Uygulaması", **Sayıştay İnceleme, Araştırma, Çeviri Dizisi**, 2001, s. 38.



## B. DENETİMİN KONUSUNA GÖRE DENETİM TÜRLERİ

Konusuna göre denetim temelde üç türde incelenmektedir. Bunlar; finansal denetim (Mali Tabloların Denetimi), uygunluk denetimi ve faaliyet denetimidir. Aşağıda bu denetim türleri hakkında kısaca bilgi verilecektir.

### 1. Finansal Denetim (Mali Tabloların Denetimi)

Bir işletmenin düzenlemiş olduğu mali tabloların\* genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olup olmadığının denetimidir. Bu denetim bağımsız denetçiler ve kamusal denetçiler tarafından yürütülmektedir. Denetimin amacı, rapor veren kurumların hazırladığı finansal tablolardaki bilgilerin güvenilirliğini sağlamaktır. Denetçi, denetlenen kurumun finansal faaliyetleri ile ilgili olarak yazılı denetim görüşü (rapor) hazırlamak zorundadır. Denetim tüm grupların ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerçekleştirilen, genel amaçlı bir çalışmadır. Ancak her grup için ayrı denetim yapılmamakta, bunun yanında, yapılan denetim tüm grupların bilgisine sunulmaktadır<sup>10</sup>.

### 2. Uygunluk Denetimi

Bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin, belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirtmek amacı ile incelenmesidir. Bu denetim türünde denetimin konusu, örgütün mali işlemleri ve faaliyetleridir. Bu denetim, örgüt dışındaki denetçiler tarafından yapılabilir. Örneğin; işletmelerin sosyal sigorta bildirimlerinin doğruluğu, ücret işlemleri ve ilgili belgelerin sosyal sigorta mevzuatına uygunluğu, SSK denetçileri tarafından araştırılması ile belirlenir. Bu denetçilerde esas alınan kriter, SSK mevzuat hükümleridir<sup>11</sup>. Sayıştay'ın yapmış olduğu kamu kurumlarına ait denetimler de adı geçen uygunluk denetimi kapsamına girmektedir. Buradan da anlaşılacağı gibi uygunluk denetiminin amacı, üst makamların belirlemiş olduğu kurallara uyumun tespitidir.

---

\* Mali tablolar; bilanço, gelir tablosu, dağıtılmayan karlar tablosu ve finansal durumda değişmeler tablosu gibi isimler altında ifade edilmektedir.

<sup>10</sup> Güredin, a.g.e., s. 14.

<sup>11</sup> Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Siyasal Kitapevi, Ankara 1998, s. 2.

Uygunluk denetimi ile ilgili olgular geniş bir kesime değil sadece ilgi duyan yetkililere rapor olarak sunulur. Bu denetim tipinin sonuçları, işletme içi ya da kamusal alanda ilgi duyan kesime bildirildiğinden, genelde bu denetim iç denetçiler tarafından yapılır. Gereken hallerde ise bağımsız denetçiye başvurulur.

### 3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, bir örgütün faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliğini değerlemek amacı ile bu faaliyetler ile ilişkili usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmesini kapsar. Bu denetim türünde denetçilerden, belli konularda ayrıntı bir denetim ve genel anlamı ile tarafsızlık beklenmektedir. Faaliyet denetiminde incelenen birimin önceden hedeflenen ölçütlere ulaşip ulaşmadığının değerlendirilmesi yapılmaktadır. Faaliyet denetimleri yönetim danışmanlığı olarak da algılanmaktadır. Çünkü denetçiler, belirlenen konularda tavsiyelerde bulunabilmektedirler. Faaliyet denetimi kamu ve özel sektör işletmelerinde, iç denetçiler vasıtası ile yapılmaktadır. Kamu kuruluşlarında ise bu görevi kamu denetim elemanları yapmaktadır<sup>12</sup>.

Faaliyet denetimi, genel anlamda iç denetimin bir uzantısı olarak görülmekle beraber iç denetimden daha kapsamlıdır. Faaliyet denetimi örgütsel yapıyı, iç kontrol sistemlerini, iş akışını,ve yönetimin başarısını saptamaya yönelik olarak yapılabilmektedir.

Faaliyet denetimi, finansal tabloların denetiminde, uygunluk denetiminden daha zordur. Başlıca zorluk, faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin nesnel olarak saptanmasındadır. Faaliyet denetimi çok kapsamlı olduğundan, bunun türlerini saymak ve tanımlamak da zordur. Faaliyet denetimi mali nitelikte olmayan unsurları da kapsamaktadır<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> y.a.g.e., s. 3.

<sup>13</sup> Güredin, a.g.e., s. 16.

## C. DENETÇİNİN STATÜSÜNE GÖRE DENETİM TÜRLERİ

Denetleyenin statüsüne göre denetim de aynı şekilde üçe ayrılarak incelenebilir. Bunlar; iç denetim, bağımsız dış denetim ve yüksek denetim olarak belirtilebilir.

### 1. İç Denetim

Genel denetim tanımları açısından değerlendirildiğinde örgüte hizmet etmek amacı ile örgütün faaliyetlerini kontrol etmek bunlar hakkında veriler toplamak ve değerlendirmeler yapmak amacı ile kurulmuş bir denetim fonksiyonudur. Daha detaylı tanımlamaya göre iç denetim, işletme faaliyetlerinin, kuruluş amaçları doğrultusunda, verimlilik ve rekabet gücünü arttıracak biçimde düzenlenmesini, işletme varlıklarının rasyonel olarak yönetilmesini, yatırım ve yönetim danışmanlığını, işletmede hata ve hilelerin önlenmesini sağlamaya yönelik ve yönetime bağlı olan ancak yürüttüğü faaliyet yönünden bağımsız denetçiler tarafından yürütülen denetimdir<sup>14</sup>. 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 ve nesnel güvence sağlayan 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. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılar şeklinde açıklanmıştır.

İç denetime ilişkin temel unsurlar sırasıyla belirtilecek olursa, şunları söylemek mümkündür<sup>15</sup>;

- Değerleme fonksiyonu olma; iç denetim yapmakla yetkili olan kişilerin incelemeler sonucu tespitte bulunulması gerekmektedir.

<sup>14</sup> Münevver Yılanç, **İç Denetim**, Osmangazi Üniversitesi Yayınları, No: 086, Eskişehir 2003, s. 9.

<sup>15</sup> M.Sait Arcagök, Bahadır Yörük, “Yönetim Kontrolü/İç Kontrol”, **Maliye Dergisi**, Ocak-Nisan 2004, Sayı: 145, s. 198.

- Bağımsızlık ölçütü; genellikle dış denetim için kullanılan bu kavram iç denetimde de önem arz etmektedir. İç denetçinin yaptığı faaliyetin önemi gereği bağımsız olması gerekmektedir.
- Örgüt içine dahil olma; iç denetim adından da anlaşılacağı üzere işletme ya da kurum içerisine dahil olan denetçiler vasıtası ile yapılmalıdır.
- İnceleme ve değerlendirme yapmak; iç denetçilerin örgüt içindeki esas görevi denetim işlevini yerine getirmektir. İnceleme yapmaları, bulma işlevini, karar vermeye yönelik davranışları ise değerlendirme işlevini temsil etmektedir.
- Örgütün faaliyetlerini ifadesi; önceleri iç denetim sadece işletmenin iç hesaplarından, muhasebe kayıtlarının, matematiksel doğruluğunun veya fiziksel varlığının tespiti iken günümüzde örgütün tüm faaliyetlerini kapsamaktadır.
- Örgüte hizmet etmek, iç denetimin tüm örgüte ve ona ait personele hizmet etmesidir.

2000’li yıllara kadar geçerli olan ancak mesleki uygulamalar çerçevesinde yeniden düzenlenmiş olan yeni tanım, “bir organizasyonun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için dizayn edilmiş, bağımsız, tarafsız bir güven ve danışma eylemidir.” şeklindedir. İç denetim, bir organizasyonun risk yönetimi, kontrol ve kurumsallıkla ilgili süreçlerinin etkinliğini, değerlendirmek ve geliştirmek için, sistematik ve disipline edilmiş bir yaklaşımla organizasyonun amaçlarını başarmasına yardım eder<sup>16</sup>.

#### a. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

İç denetimin temeli çok eskilere dayanmaktadır. İlk olarak Venedik, Milano, Floransa gibi ülkelerde görüldüğü söylenmekte ise de akademik anlamda 1900’lü yıllarda kıta Avrupa’sında ele alınmaya başlanmıştır. Özellikle iç denetim mesleğinin gelişmesi ve dünya çapında örgütlenmesi anlamında 1942 yılında, merkezi Amerika Birleşik Devletleri’nde olan “Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü”nün çok büyük payı bulunmaktadır. (IIA). Bunun yanında yirmi sekiz Avrupa ülkesi ve İsrail’i temsil eden “Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu” (ECIIA) bulunmaktadır.<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup> Yılancı, a.g.e., s. 10.

İç denetimin standartları, adı geçen iki örgüt tarafından yerine getirilmektedir. ABD 'deki her büyük şirket bugün iç denetim elemanlarına sahiptir. 1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditor (IIA) ) kurulduğunda 25 üyesi bulunmaktaydı. 1965 ' de 6.000'i aşkın, 1975'te 12.000'i aşkın 1989 yılında 27.000 'i aşkın üyenin kayıtlı olduğu verileri elde edilmiştir. Şu an aynı enstitünün dünya çapında 50.000 den fazla üyesi bulunmaktadır. Üye sayısının büyümesi iç denetim artışı ile paralellik göstermektedir<sup>18</sup>.

#### b. İç Denetimin Örgütsel Yapısı

Kamusal alanda iç denetim, her kurumun kendi bünyesinde yer verdiği denetim birimleri arasında fiilen yerine getirilmektedir. İç denetçilerden oluşan bu bölümler, genel anlamı ile ilgili kurum personelinden oluşmaktadır. Bakanlıkların bünyelerinde ise teftiş kurulları bulunmaktadır. Teftiş kurulları genellikle içerisinde bulunulan bakanlık veya kamu kuruluşunun en yetkili amiri olarak bakan ya da genel müdür tarafından atanan, doğrudan en üst hiyerarşik amire bağlı ve ona karşı sorumlu olan görevlinin başkanlığında, belirlenen usullere göre en üst amir ya da kurul başkanı tarafından atanan başmüfettiş, müfettiş ve müfettiş yardımcılarında oluşan denetim örgütü olarak tanımlanmaktadır<sup>19</sup>. İç denetim ile ilgili kuruluşların çalışmalarını özenle yapmaları gerekmektedir. Böylelikle Sayıştay denetiminin verimliliğini arttırmış olacaklardır.

#### c. İç Denetimin Özellikleri

İç denetim faaliyetlerinin diğer denetim faaliyetlerinden en büyük farkı, sağladığı güvence ve danışmanlık faaliyetlerini bir arada yürütmesidir. İç denetim, yönetimin bir parçası olduğu halde, fonksiyonel olarak bağımsız bir mekanizma gibi faaliyette bulunmakta ve bu nedenle kurum ve kuruluşlarda yönetsel hesap verilebilirlik müessesinin yerleşmesine çok büyük katkılar sağlamaktadır. Ayrıca iç denetimle ilgili olarak iç denetçi bireysel işlemleri incelemek yerine, sistem odaklı bir

---

<sup>17</sup> y.a.g.e., s. 12.

<sup>18</sup> Kurt Pany, O. Ray Whittington, **Auditing (2 nd.Edition)**, A times Mirror Higher Education Group, Inc Company, Library of Congress Cataloging in Publication Data, USA, New Jersey 1997, s. 32.

<sup>19</sup> Köse, a.g.e., s. 28.

denetim faaliyetine dayanmakta ve program sonuçlarının kalitesi üzerine odaklanmaktadır<sup>20</sup>.

İç denetimin özelliklerini maddeler halinde belirtmek gerekirse;

- İç denetim sistematik bir süreçtir. Yapılan işlemler aşamalar halinde ve verimlilik arttırmaya yöneliktir.
- İç denetim işletme içi yapılan işlemlerin, belirlenen standartlara uyumunun araştırılması amacı ile yapılmaktadır.
- Yapılan denetimler sonucunda iç denetim raporu ilgililere verilmektedir. Bu denetim raporunda eksikliğin ya da standartlara uyumsuzluğun nerede olduğu ve nerede olması gerektiği yer almaktadır.

#### d. İç Denetimin Gerekliliği

İç denetim yaşamsal öneme sahip bir denetim şeklidir. İşletme verimliliği ve menfaati için, bu adı geçen mekanizmanın disiplinli bir şekilde çalışması gerekmektedir. Bağımsız iç denetim elemanları, daha objektif bir denetim anlamına gelmektedir. Böylelikle denetim elemanları kendi görevlerini daha sağlıklı bir şekilde icra edebileceklerdir. İngiltere İç Denetim Enstitüsü'nce yayımlanan "İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları ve Yönlendiren İlkeler" adlı kitapta iç denetim elemanlarının bağımsızlıklarının vazgeçilmezliği ortaya konulmuş ve bağımsızlığın iç denetim elemanları için gerekliği konusu üzerinde durulmuştur<sup>21</sup>. Ayrıca bağımsız bir iç denetim mekanizmasının ortaya çıkaracağı tarafsız raporlar ile kurum ya da kuruluşun gidişatına yön verilecek ve düzgün bir şekilde yapılmış bir iç denetim mekanizması başarıya ulaşmanın en büyük yardımcısı olacaktır<sup>22</sup>.

---

<sup>20</sup> Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Resmi İnternet Sitesi, "İç Denetim ve Türkiye Uygulaması", <http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/icdenetim.htm>, Erişim : 15.12.2004.

<sup>21</sup> Yörüker, a.g.m., s. 5.

<sup>22</sup> Robert S. Kay, Gerald D. Searfass (Touche Ross&Co.), **Handbook of Accounting and Auditing (2.nd Edition)**, Warren, Garham & Lamont Publishing Inc., USA, Boston 1989, s.5(15).

#### e. İç Denetimin Yararları

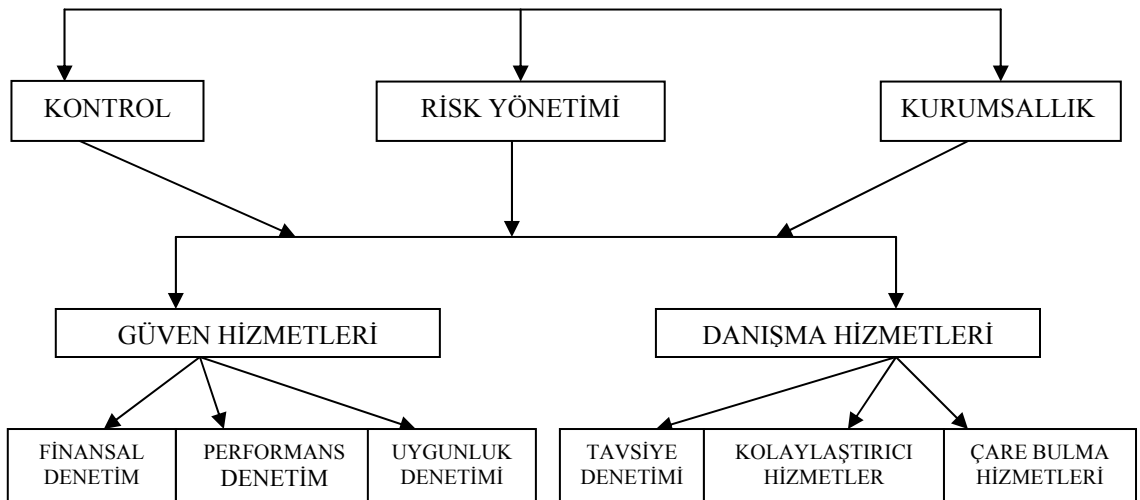
İç denetimin, gerek işletmeler gerekse kamu kesimi açısından önemi tartışılmayacağından, bağımsız olarak çalışan bir iç denetim mekanizmasının yararlarını saymakta fayda vardır.

- İç denetim, ilgili kurum ya da kuruluşların yönetiminin verimliliğine katkı sağlamaktadır.
- İlgili birimlerin büyümesine yardımcı olur,
- Denetimler sonucu hazırlanacak raporların değerlendirilmesi ile birlikte daha verimli bir şekilde yönetime sebep olmaktadır.

#### f. İç Denetimin Amaçları

İç denetimin amacı, örgütün faaliyetlerine değer ilave etmek ve örgüt faaliyetlerini geliştirmek amacıyla bağımsız, tarafsız ve güven ilkeleri doğrultusunda hareket ederek danışmanlık hizmeti sağlamaktır; ya da daha fazla açıklama yapmak gerekirse, iç denetimin ilgilenmesi gereken, risk yönetimi, kontrol ve kurumsallık olmak üzere temel üç faaliyet alanı bulunmaktadır.

**Şekil : 1 - Faaliyet Alanına Göre Hizmetler ve Bu Hizmetlere Uygun Denetim Şekilleri;**



**Kaynak :** Münevver Yılcıncı; **İç Denetim**, Eskişehir 2003, s.147.

İç denetçilerin hedefi, işletmede çalışanların kendi sorumluluklarını tam anlamı ile yerine getirip getirmediklerinin tespit edilmesidir. İç denetçiler işletmenin sadece finansmanının denetimi ile sıkı sıkıya bağlı değillerdir<sup>23</sup>. Yukarıda şekilde görüldüğü gibi iç denetim değişik amaçlar için yapılabilmektedir. Bu amaçlar güven hizmetleri ve danışma hizmetleri olarak ayrılmakta ve değişik sonuçlar vermektedir. Hali hazırda yapılan denetimler planlamanın yapılabilmesi için somut delilleri toplamakta ve gelecekle ilişkili olarak hazırlanan programlara veri hazırlamaktadır. Danışma hizmetleri ise somut delil toplamaktan çok karşılaşılan bir problemin nasıl çözüleceğine yönelik denetimi kapsamaktadır.

Görüldüğü gibi iç denetim hizmeti çeşitli şekillerde ortaya çıkıp, değişik sonuçlar verebilmektedir. İç denetim gerek kurumsal gerekse bireysel olarak yapılabilmektedir. Yapılan denetimler sonucunda hazırlanacak raporlar değişik amaçlara hizmet edebilmektedir. Bu bakımdan iç denetim raporlarının hangi amaç için yorumlandığının önceden tespiti önem arz etmektedir.

Çokuluslu firmaların pek çoğu iç denetimin gerekliliği konusunda değişik anketler düzenlemektedirler. Anketlerin sonuçları değerlendirildiğinde, iç denetimin, işletme içi aksaklıkları tespit ve bunların iyileştirilmesi süreçlerini daha da kısalttığı vurgulanmaktadır<sup>24</sup>.

#### g. İç Denetim Türleri

Uygulamada iç denetim beş temel faaliyet alanını kapsar. Bu faaliyetler mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi, sistem denetimi ve bilgi teknolojileri denetimidir.

- i. Mali denetim: Mali raporlardaki verilerin, varlık ve yükümlülüklerin gerçek değeri ile tahsis edilen bütçe ödemeleri arasındaki uyumun değerlendirilmesidir.

---

<sup>23</sup> Pany, Whittington, a.g.e., s. 126.

<sup>24</sup> Walter B. Meigs, O. Ray Whittington, Kurt Pany, Robert F. Meigs, **Principles of Auditing (9<sup>th</sup> Edition)**, Irwin Publications Inc., USA, Boston 1989, s. 163.



- ii. Uygunluk denetimi: Bir örgütün belirlenen kurallar çerçevesinde gerek mali işlemler, gerekse diğer faaliyetler bakımından uygun olup olmadığının denetimini yapmaktadır. Bu denetim üst makamlar ve yasal mevzuatlar tarafından, önceden saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır. Uygunluk denetiminde sonuçlar geniş kesimlere değil, sadece ilgi duyanlara bildirilmektedir.
- iii. Performans denetimi: Kurum ya da kuruluşun görevlerini yerine getirirken kullandığı kaynakların, etkinlik ve verimlilik denetimlerinin yapılmasıdır. Bu denetim türünde esas olan, kaynakların etkin kullanılıp kullanılmadığıdır. Performans denetimine ikinci bölümde daha geniş yer verilecektir.
- iv. Sistem Denetimi: Denetlenen birimin mali yönetim usullerini, eksikliklerini tespit etme ve giderme konusunda etkili olup olmadığının değerlendirilmesidir.
- v. Bilgi Teknolojileri Denetimi: Denetlenen birimin bilgi sistemlerinin güvenli olup olmadığının denetlenmesidir.
- h. İç Denetim Standartları
- İç denetim uygulamalarında olması gerekenleri temsil eden temel prensipleri tanımlamak,
  - İç denetim eylemlerinin geniş bir katma değer sağlama ve geliştirme için bir çatı oluşturmak,
  - İç denetim performansının ölçümü için temel oluşturmak,
  - Örgütsel süreçler ve faaliyetlerdeki iyileştirmeleri hızlandırmak olarak belirtilebilir.

İç Denetim Standartları, Nitelik Standartları (Attribute) - (1000 Serisi), Başarım Standartları (Performance) - (2000 Serisi), Yürütme Standartları (Implementation) - (nnn.XI) şeklinde üç seriden oluşmaktadır.

i. Nitelik Standartları - (1000 Serisi)

Bu standartlar iç denetim faaliyetlerini yürütecek olan bireylerin ve kurumların özelliklerini belirtmektedir. Nitekim, nitelik standartları uygulamanın kolaylaşması açısından kodlanmıştır. Gerekli raporlar bu kodlar kullanılarak alınmaktadır. Bu kodlar;

1000 - Amaç ,Yetki ve Sorumluluk

1100 – Bağımsızlık ve Tarafsızlık

1200 – Mesleki Yeterlilik,Mesleki Dikkat ve Özen

1300 – Kalite Güvencesi ve Geliştirme Programları

şeklinde sıralanmaktadır.

ii. Başarım Standartları - (2000 Serisi)

İç denetim eylemlerinin niteliğini tanımlayan bir standarttır. İki bin grubu olarak kodlanmıştır. Aynı şekilde raporlar esas alınarak düzenlenmektedir. Bu kodlar;

2000- İç denetim eyleminin yönetimi

2100- İşin niteliği

2200- Görevlerin planlanması

2300- Görevin yerine getirilmesi

2400- Sonuçların iletimi

2500- Gelişmelerin izlenmesi

2600- Yönetimin kabul ettiği riskler

şeklinde sıralanmaktadır.

### iii. Yürütme Standartları

Bu standartlar nitelik ve başarımlarının özel bir olaya yönlendirilmesi için uygulanmaktadır. Uygunluk denetimi buna bir örnek olarak verilebilir. Nitelik ve başarımlarının genişletilmesi ile ortaya çıkan yürütme standartları onların kullanılışı hakkında da bilgi vermektedir<sup>25</sup>.

Örnek olarak, muhasebe standartlarının oluşmasında, iç kontrol mekanizmasının büyük yeri vardır. Bununla ilişkili olarak üç basit standart prosedür göze çarpmaktadır. Bunlar; elde tutulan para ile ilgili vergilerin ayrılması, vergiden ayrılan tüm nakit avansların bankalarda saklanması, tüm ödemelerin çek vb. ödeme belgeleri ile gerçekleşmesi olarak sayılabilir. Böylelikle muhasebenin iç denetimi daha kolay yapılabilecek ve standartların belirlenmesinde muhasebe kayıt ve işlem sisteminde tek düzelik olması sebebiyle kolaylık yaşanacaktır<sup>26</sup>.

## 2. Bağımsız Dış Denetim

İşletmeler ile ilgili olarak güvenilir bilgi elde edilmesi devlet açısından da önemli hale gelmiştir. Devlet temel görevlerini yerine getirebilmek, ekonomik kalkınmayı gerçekleştirebilmek ve ülke gelişimini sağlayabilmek bakımından nitelikli ve güvenilir bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Muhasebe sistemi ile ortaya konulan bu bilgiler, mali raporlar vasıtası ile gösterilebilmektedir. Günümüzde muhasebe sistemi ile ilgili bilgilerin, raporlamaların objektifliği ve karşılaştırılabilir olup olmadığı bağımsız dış denetim ile belirlenebilmektedir.

Tanım olarak bağımsız dış denetim kavramı; işletmenin ekonomik ve ticari faaliyetleri içerisinde, işletmeye giren, çıkan veya işletmede oluşan değer hareketlerinin ilgili formlara veya belgelere doğru yansıtılıp yansıtılmadığının, bunların muhasebe kayıtlarına doğru geçirilip geçirilmediğinin, kar veya zararın doğru hesaplanıp hesaplanmadığının, mali tabloların, işletmenin o hesap dönemine

---

<sup>25</sup> Yılancı, a.g.e., s.126.

<sup>26</sup> Kermit D. Larson, **Fundamental Accounting Principles (12.Edition)**, Richard D. Irwin Inc., USA, Boston 1990, s. 302.

ve ileriye dönük ekonomik yapısını doğru bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının kontrolü ve sağlanmasıdır<sup>27</sup>.

Bağımsız dış denetimin diğer bir tanımı ise; “ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin savlarla, kabul edilmiş kriterler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak ve sonuçlarını, bu kuruluşlarla ilgili kullanıcılara (kurumlar, yatırımcı ve hissedarlar) iletmek amacıyla nesnel biçimde kanıt toplayan ve değerleyen sistematik bir süreçtir.”<sup>28</sup>

#### a. Bağımsız Dış Denetimin Tarihsel Gelişimi

Son yıllarda dünyanın her yerinde kamu hizmetlerinin sunumunda ve türlerinde değişimler olmaktadır. Klasik bakanlık örgütlenmesi içinde olmayan daha bağımsız ve özerk yapıların ortaya çıktığını; okul, hastane gibi kamu hizmetinin verildiği alanlarda özel sektör girişimlerinin gelişmeye başladığını ve kamu hizmetleri sunumunda özel sektör ve diğer kamu kuruluşlarıyla ve gönüllü kuruluşlarla işbirliği yapmanın yaygınlaştığı görülmektedir. Ayrıca döner sermayeli işletmelerin muhasebe denetimlerinde yeterli gelişmenin sağlanamadığı görülmektedir. Bunun nedeni ise bugüne kadar işletmelerin denetiminde kayıtların belgelere uygunluğu ile bu kayıtlar sonunda ortaya çıkan bilanço ve mali tabloların doğru ve denk olmasının yeterli görülmesidir. Oysa günümüzde denk olmanın yanı sıra her bir sektördeki faaliyetlerin analiz edilerek yapılarına uygun kriter ve rasyoların geliştirilmesi amaçlanmalıdır<sup>29</sup>.

Öte yandan bakıldığında, parlamento adına yapılan denetim biçim ve içerik bakımından değiştirilmiştir. Başlangıçta hükümetler, kendi koydukları sınırlar içinde bütçe denetimini gerçekleştirirken, zamanla aynı görevi kamu hizmet alanlarının genişlemesi nedeniyle bu işi yapacak uzman kesimlere devretmişlerdir. Günümüzde parlamento adına yapılan dış denetim sadece kurumlara yapılan ödenek tahsislerine ilişkin değildir.

---

<sup>27</sup> Şefika Demirkan, **Türkiye’de Bağımsız Dış Denetimin Vergi Gelirlerinin Arttırılmasında Etkenliği**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 1998, s. 12.

<sup>28</sup> Murat Kiracı, “Bağımsızlık İlkesi Ekseninde Bağımsız Denetim Mesleğiyle İlgili Düzenlemelerin Bir Değerlendirmesi”, **Vergi Dünyası**, Ekim 2004, Sayı: 278, s. 143.

Aynı zamanda kamu parası, sermaye tahsisıyla, fon geliri elde etme ve kullanma yetkisiyle, döner sermaye tahsisıyla, özel gelir elde etme ve harcama yetkisiyle, vakıf, dernek ve benzeri kuruluşlara para transferi yoluyla da kullanmakta ve dış denetimin kapsamı genişlemektedir<sup>30</sup>. Ayrıca parlamento adına yapılan dış denetim eskiden kanunlar ile sınırlı iken 1980'li yıllardan itibaren verimlilik, etkinlik ve tutumlulukla ilgili değerlendirmeler de yapılmaya başlamıştır. Bu denetimlerin gelişmesi ile birlikte kurumlar hakkında verimlilik denetimleri de yapılmaya başlanmış ve yapılan bu denetimlerin sonucu olarak hangi kurumun ne kadar, ne ölçüde verimli olduğu anlaşılabilmiştir. Ayrıca hangi kurum yönetiminin hangi ölçüde etkin olduğu konusunda da tespitler yapılabilmiştir. Günümüzde bağımsız dış denetim konusunda yasaların çıkması gelişim sürecinin sürekli devam ettiğini göstermektedir. Nitekim en son çıkan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu bunun en büyük destekleyicisidir.

#### b. Bağımsız Dış Denetimin Örgütsel Yapısı

Kamu denetçilerinin uygulamış oldukları dış denetim, vesayet denetiminden tamamen kamusal alanın dışında bulunan özel işletmelerin denetimine kadar geniş bir yelpaze oluşturmaktadır. Dış denetçilerin amacı, denetledikleri kurum ve kuruluşların işlemlerinin kamusal çıkarlara uygunluğunun tespit edilmesidir.

Kamusal denetimde en yaygın denetim türü dış denetim kuruluşlarının vesayet denetimidir. Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu gibi yürütme fonksiyonu içinde yer almakla birlikte aynı zamanda da denetledikleri kurum ve kuruluşların dışında yer alan özel denetim kurumlarının faaliyetleri de dış denetim kapsamına girmektedir<sup>31</sup>.

Devlet tüzel kişiliği içerisinde genellikle mülkiye amirleri ve bakanlar tarafından yapılan bu denetim Yönetmelik Kurumları, Kamu İktisadi

---

<sup>29</sup> Yasin Karanfiloğlu, "Muhasebe Denetimi Kavram, İlke ve Yöntemleri", **Sayıştay Dergisi**, Ekim-Aralık 1999, s. 36.

<sup>30</sup> Fikret Gülen, **Dış Denetim Sistemi Nasıl Tasarlanmalı**, Ankara, 2-3 Nisan 2003, [http://www.tesev.org.tr/etkinlik/denetim\\_f\\_gulen\\_dis\\_denetim\\_sistemi.doc](http://www.tesev.org.tr/etkinlik/denetim_f_gulen_dis_denetim_sistemi.doc), Erişim: 05.04.2005.

<sup>31</sup> Köse, a.g.e., s. 29.

Teşebbüsleri, Yerel Yönetimler ve çeşitli meslek kuruluşları üzerinde olabilmektedir<sup>32</sup>.

c. Bağımsız Dış Denetimin Özellikleri

Bağımsız dış denetim ile ilgili özellikler şu şekilde belirtilebilir.

i. Bağımsız dış denetim sistematik bir süreçtir; bunu dış denetimin, çeşitli aşamaların birleşmesi sonucu oluşan bir yapı olmasından anlayabilmekteyiz. Bu süreç gerekli kanıt ve bilgilerin toplanması, bunların değerlendirilmesi, değerlendirme sonucunda bir görüş birliğine varılıp bunların ilgililere raporlar aracılığı ile yansıtılması aşamalarından oluşmaktadır.

ii. Dış denetim belli bir özel işletmeye veya kamu kurum ve kuruluşlarına ait olaylar ve faaliyetlerin ayrıntılı olarak incelenip değerlendirilmesi sürecidir. Dış denetim yapılırken ekonomik veriler ve diğer işletme verileri denetçilere sunulmaktadır. Denetçi kendisine teslim edilen bu belgeleri değerlendirerek bir görüş bildirmek zorundadır.

iii. Dış denetim tarafsızca kanıt toplama ve toplanan kanıtların objektif bir biçimde değerlendirilmesidir. Denetçi hiçbir önyargıya sahip olmadan, tarafsızca kendisine sunulan belgelerin ışığında kanıt toplar ve bu kanıtları değerlendirir.

iv. Dış denetim, işletme ile ilgili bildirimlerin ve bildiriliş şekillerinin, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecelerinin incelenmesidir. Denetçinin kendi bulgularını bildireceği ilgili taraflar için önceden belirlenmiş birtakım ölçütler bulunmaktadır. Bu ölçütler gerek yasalar gerekse tebliğler yoluyla konulmuştur. Bir kısmı ise işletme yönetimi tarafından konulmuş olan performans ölçütleri ve işletme bütçeleridir. Söz konusu ölçütlerin bir kısmı, uluslararası genel kabul görmüş standartlara uygundur.

v. Dış denetim sonucunda ilgi duyanlara bilgilerin iletilmesi; bu süreç denetimin son aşamasıdır. Denetçi işletme yönetimince yapılan bildirimlerin

---

<sup>32</sup> Atay, a.g.e., s. 170.

geçerliliğini ve güvenilirliğini inceleyerek oluşan görüşünü ve yargısını denetim raporunda belirtir ve bu rapor yardımı ile ilgi duyanlara iletir.

#### d. Bağımsız Dış Denetimin Gerekliliği

Bağımsız denetimde, incelenen mali tabloların gerçeği yansıtması, devlet için başlıca gelir kaynağı olan vergilerin reel oranlarına yaklaşmasını da sağlamaktadır. Ayrıca bağımsız dış denetimin kamu sektöründe de uygulanması kamusal hesap verme sorumluluğu kavramını da beraberinde getirmektedir. Kamusal hesap verme sorumluluğunun en önemli unsuru olarak bağımsızlık kriteri ön plana alınabilir.

Bağımsız dış denetim, kamusal katılım ile bir bütün oluşturmaktadır. Yıllardan beri toplum kamusal kurumların katma değeri üzerinde durmaktadır. Yönetim ile çalışan kesimin birbirinden ayrılması, finansal kesim açısından olumlu sonuçlar doğuracaktır. Bunun gibi ayrımlar denetimin bağımsızlığını da etkileyecek ve mali raporların daha sağlıklı hazırlanmasına neden olabilecektir. Bağımsız denetçi mali raporlara kalite katmaktadır. Bu bakımdan bağımsız denetçinin kendini genel kabul görmüş denetim standartlarına göre yetiştirmesi gerekmektedir<sup>33</sup>. Böylelikle kontrol edilen tabloların belirlenen standartlar dahilinde hazırlanması sağlanmış olacaktır.

#### e. Bağımsız Dış Denetimin Yararları

Bağımsız dış denetimin değişik yararları bulunmaktadır. Denetlenen işletme bakımından bu yararlar, finansal tabloların güvenilirliğini arttırmakta, denetim sonucu hazırlanan raporlardaki aksaklıklar hemen çözüme kavuşturulmaya çalışılmaktadır.

Denetimin varlığı kötü niyetli kişiler için de caydırıcı unsur olmaktadır. Öte yandan işletmeler için de birtakım faydaları söz konusudur. Örneğin, bağımsız dış denetim kuruluşlarının denetiminden geçmiş bir işletmenin, kredi ile ilgili olarak

---

<sup>33</sup> Larry F. Konrath, Sandy Thomson, **Auditing : Arisk Analysis Approach (5 th.Edition)**, Cover to Cover Publishing Inc., Canada 2002, s. 7.

bankalardan herhangi birine başvurması ve bankanın bu konu ile ilgili isteyeceği belgeler arasında denetime tabi tutulmuş finansal tabloların bulunması bankalar açısından bir güven unsuru oluşturmaktadır.

Denetlenmiş finansal tablolar gerçeği yansıtacağından, gelecekle ilgili plan yapan yatırımcılara ışık tutmaktadır. Devir, birleşme gibi hallerde taraflara nesnel bilgiler sağlanmış olur. Son olarak da dış denetimin kamu kuruluşları bakımından da bir takım yararlar sağladığı söylenebilmektedir. Denetlenmiş finansal tablolara dayanılarak hazırlanmış vergi bildirimlerine ve mali raporlara olan güvenin artmasına yardımcı olur. Kamu yararına hareket eden kuruluşların denetime tabi olması resmi kuruluşların ilgili konularda yapacakları denetimlerin kapsamını daraltır. Görüldüğü gibi bağımsız dış denetimin gerek ilgili işletmeye gerek diğer işletmelere gerekse devlete değişik faydaları bulunabilmektedir.

#### f. Bağımsız Dış Denetimin Amaçları

Bağımsız dış denetimin esas amacı, ekonomik birimlere ait mali tabloların, standartlar çerçevesinde gerçeği yansıtıp yansıtmadığının, ilgili mali durumu ve faaliyet sonuçlarını tarafsız bir biçimde ortaya koyup koymadığının, yetki ve mesleki bilgi sahibi kişi veya kuruluşlarca değerlendirilmesidir.

SM, SMMM ve YMM' lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te ise denetimin amacı; "Firma kurum ve kuruluşlarının sahip ve ortaklarına, alacaklıları ile kredi kuruluşlarına, işçi ve işveren kuruluşlarına, devletin ekonomik ve idari birimleri ile ayrıca vergi idaresine, bunların mali tablolarında yer alan kayıtların gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğunu ortaya koymak<sup>34</sup>" olarak belirtilmiştir.

Genel olarak bağımsız dış denetimin amaçlarını sıralayacak olursak; finansal durumları tarafsızca sunmak, işletmelerin kayıt ve belgelerine dayalı olarak düzenlenen mali tabloların gerçekçiliğini araştırmak, işletme faaliyetlerinin hukuksal bakımından geçerliliğini denetlemek, hata ve hileleri ortaya çıkarmak, düzenleyici işlemler geliştirmek, mali raporlar üzerinde mali analizler yaparak ilgi duyanlara gerekli bilgileri sunmak, işletme sahibi, ortak ve hissedarların, işletme çalışanlarının

---

<sup>34</sup> Demirkan, a.g.t., s. 15.



haklarını korumak, muhasebe sistemi ve denetim sistemini uluslararası standartlara uydurmaktır.

g. Bağımsız Dış Denetim Türleri

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC) tarafından yayınlanan denetim standartlarında denetim temel ilkeleri ve hedefleri tanımlanmıştır. Buna göre iki temel denetim türü bulunmaktadır. Bunlar mali tablolar denetimi ve diğer mali bilgiler denetimidir.

i. Mali Tablolar Denetimi

Belli dönemlere ait bilançolar, gelir tabloları, nakit akış tabloları, öz sermaye hareketleri vb. mali tabloların denetlenmesi işlemidir. Bu tür denetimlerde amaç, işletmenin yapılan işlemler sonucunda hazırlanan raporlarının genel kabul görmüş çeşitli standartlara uyumunun denetlenmesidir. Denetçi bu denetim sonucunda bir denetim raporu hazırlamakta, burada gördüğü eksiklikleri ya da olumlu yönleri bu raporda belirtmektedir.

IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)' a göre denetçi, mali tabloların değerlendirmesini yaparken, dönem içerisinde gerçekleşen olayların tam anlamı ile raporlara aktarılıp aktarılmamasının denetimini yapmaktadır.

ii. Diğer Mali Bilgilerin Denetimi

Mali tablolar olarak sayılan belgelerin dışında, kendi başlarına rapor oluşturmaya yetmeyen bilgilerin denetimidir. Diğer mali bilgilerin denetiminin amacı, talep eden kişi ve/veya kurumlarca belirlenecek denetim yöntemlerinin uygulanması sonucu mali bilgilerin doğruluğu ve ilgili amaca uygunluğu konusunda görüş belirtmektir<sup>35</sup>.

---

<sup>35</sup> y.a.g.t., s. 23.

Denetçi çeşitli denetim tekniklerine başvurarak destekleyici kanıtlar toplar. Bu kanıt toplama işlemlerinde izlenen yollara, denetim işlemleri adı verilmektedir. Denetim işlemleri kendileri birer kanıt değillerdir. Destekleyici kanıt toplamada yararlanılan denetim işlemleri çeşitlidir. Bunların bir kısmı geleneksel kanıt toplamada kullanılan yöntemlerdir<sup>36</sup>. Denetçilerin, denetim sürecinde kullandıkları değişik teknikler sözkonusudur. Bu tekniklere ilişkin aşağıda kısaca bilgi verilecektir<sup>37</sup>.

### iii. Fiziki İnceleme

Yaygın olarak kullanılan bir yöntem olan fiziki inceleme, belgelerin ve işletmenin kayıtlarında yer alan fiziki unsurların, gerçekte var olup olmadıklarının araştırılmasıdır. Bu denetim işlemi maddi unsurlar ile sınırlıdır.

### iv. Gözlem

Denetçilerin, işyeri faaliyetlerinin tamamlanması sırasında, işlerin ne şekilde tamamlandığının gözlemlenmesini ifade eder. Buna, nakdin ne şekilde korunduğu, cari hesapların hangi hesaplar dikkate alınarak tutulduğu örnek olarak verilebilir.

### v. Stok Sayımının Gözlemlenmesi

Stoklar, kanıt toplama işlemlerinin en önemli ögesidir. Stoklar ile ilgili standartlara dayanarak, denetçinin sayım sırasında, sayım yerinde hazır bulunması gerekmektedir. Stokların işletmenin karlılık durumunu etkileyebilmesi sebebi ile denetçi stokların gerçekçi bir sayımının yapılmasına yardımcı olacaktır.

---

<sup>36</sup> Güredin, a.g.e., s. 123.

<sup>37</sup> Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul 1995, s. 97.

#### vi. Soruşturma

Bu denetim işlemi, denetçi tarafından yapılan soruşturmaları içerir. Bu soruşturmalar sözlü ya da yazılı olabilir. Burada denetçinin amacı, sorduğu sorularla işletmenin işlemlerinin türünü ve sıklığını saptayabilmektir.

#### vii. Belge İncelemesi

Hesaplar ile ilgili tüm belgelerin ayrıntılı bir Şekilde incelenmesidir. Bu işlem, kayıt sistemini yeniden izleme sisteminin tam tersidir.

#### viii. Analitik İnceleme

Karşılaştırmalar, oran analizleri, karşılıklı hesaplar arasında ilişki kurma gibi işlemlerden oluşmaktadır.

#### ix. Gz Atma

Bu denetim işleminde denetçi, hesapları hızlı bir Şekilde kontrol eder. Bu hızlı kontrolün amacı ana hesaplar bazında işletmenin durumunun saptanması ve geniş kapsamlı denetimlere n bilgi sağlanmasıdır.

#### x. Doğrulama

Denetçilerin işletme dışındaki bir kaynaktan doğrudan doğruya bilgi almasıdır. Burada denetçi doğrulayıcı kanıtları toplamaktadır.

#### xi. Yeniden Hesaplama

Bu denetim tekniğinde, işletmenin yapmış olduğu aritmetik hesaplar, tekrar denetçi tarafından doğrulanmaya çalışılır. Hatanın minimize edilmesi için mutlaka uygulanması gereken bir denetim tekniğidir.

#### xii. Kayıt Sistemini Yeniden İzleme

Denetçinin örnekleme yoluyla, kaynak belgeler seçmesi ve bu belgelerden hareketle, hesap kayıt ortamında ileriye doğru giderek, kayıtlarını doğruluğunun araştırılmasıdır. Böylece eski dönemlerde meydana gelip kayıtlara geçirilmiş bir olaya ilişkin hesap hareketleri muhasebe sisteminde yinelenmiş olur.

#### h. Bağımsız Dış Denetim Standartları

Dış denetimde, genel itibarıyla esas alınmış değerlere dış denetim standartları denilmektedir. Belirtilen denetim standartları, yapılan denetime yön veren, yol gösteren bir yapıya sahiptir. Dış denetimle ilgili olarak iki tür standarttan söz edilebilir. Bunlar denetim standartları ve muhasebe standartlarıdır.

Denetim elemanları, denetimler sonucunda standartlara uyumu, denetim raporları vasıtasıyla açıklamaktadırlar. Böylelikle verilen bilgilerin doğruluğuna güvenen kişiler, alacakları kararları denetim raporları ışığında alabilmektedirler. Verilen kararların gelecek ile ilgili olarak yol gösterici ve verimli olabilmesi için denetim raporlarının, belirli standartlar çerçevesinde hazırlanması gerekmektedir.

Meslek örgütlerince kabul edilmiş ve denetçi olarak nitelendirilen kişilerin uymak ile yükümlü oldukları standartlara "genel kabul görmüş muhasebe standartları" denilmektedir. Bu standartlar ilk kez, 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Kurumu (AICPA) tarafından kabul edilmiştir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan uluslararası denetim standartları ile bu standartlar arasında benzerlik bulunmaktadır. Türkiye'de ilk kez,

Sermaye Piyasası Kurulu'nun 18/06/1988 tarihinde yayınlanan tebliğleri ile denetleme ilke ve kuralları hukuki düzenleme olarak kabul edilmiştir<sup>38</sup>.

#### i. Genel Standartlar

Denetçilerin durumu ile ilgili olan bu standartlar çeşitli açılardan incelenebilmektedir. Bunlar aşağıda kısaca açıklanmaktadır.

Mesleki Eğitim ve Yeterlilik (Technical Training And Proficiency): Denetim görevini yerine getirebilmek için meslek örgütlerinden yeterliliği almış olmak gerekmektedir. Bu örgütlerin ön şartları aynı zamanda genel standartlarında ön şartını oluşturmaktadır.

Bağımsızlık (independence): Denetçiler denetimle ilgili işlemleri yönetirken, bağımsız düşünme mantığı içinde olmalıdırlar. Bağımsızlık, denetimin verimliliğinde çok önemli bir rol oynamaktadır.

Mesleğin Gerektirdiği Dikkatin Gösterilmesi (Due Professional Care): Denetim raporları sonucunda geleceğe yönelik planlar oluşturulduğundan, hazırlanan denetim raporlarının büyük ciddiyet içinde ve belirlenen prensipler dahilinde hazırlanması gerekmektedir. Aksi halde, yanlış hazırlanan denetim raporları sonucu, denetçiler, alınan yanlış kararlardan sorumlu olacaklardır.

#### ii. Çalışma Sahası Standartları

Denetim sırasında ve denetim sonucunda, denetçinin uyması gereken kurallar bulunmaktadır. Bunlar aynı zamanda çalışma alanı standartlarını da belirlemektedir.

Denetimi Planlama ve Gözetim Standardı: Denetimin planlanması, kurum ve kuruluşlar hakkında, bilgi edinilmesi, uygulanacak denetim tekniklerinin ve uyulacak kuralların belirlenmesi ve bu denetimi maksimum verimli şekilde yapabilecek

---

<sup>38</sup> Kepekçi, a.g.e., s. 14.

personelin seçilmesi aşamalarından oluşmaktadır. Planlama için gerekli bilgiler, önceki denetimlere ait çalışma kağıtlarından ve işletmeye yapılan ziyaretlerden sağlanmaktadır. Denetim planının oluşturulmasında işletme adına alınacak her türlü bilgi fayda sağlayacaktır.

İç Kontrol İncelenmesi: Bir işletmede hesap kontrol sistemi etkin değil ise bu işletmenin hazırlamış olduğu finansal raporların güvenilirlik derecesi de arz olacaktır. Denetim yapmadan önce, denetimi yapacak kısım ya da kurum, işletmenin iç yapısı hakkında bilgi sahibi olmalıdır. İç kontrol sistemi iyi çalışıyor ise denetim daha kolay olacak ve denetimin planlanması daha çabuk bir sürede gerçekleşecektir. Çünkü bir işletmenin bir dönemde gerçekleştirilen tüm olaylarının incelenmesi mümkün değildir. Bu mevcut denetim sisteminde oldukça büyük bir zaman kaybına sebebiyet vermektedir. Dolayısı ile denetimin verimli bir şekilde gerçekleşmesi için iç kontrol sistemi tam anlamı ile gerekmektedir.

Kanıt Toplama Standardı: Denetçinin, denetime başlamadan önce denetim konusu ile ilgili olarak kendi takdir edeceği ölçüde kanıt toplaması gerekmektedir. Burada sınır denetçi tarafından belirlenmektedir; ancak genel kabul görmüş standartlar çerçevesinde denetçinin yeteri kadar kaliteli kanıt bulması gerektiği hükme bağlanmıştır. Ancak tabii ki bu kaliteli kanıt değerlendirilmesi de yine denetçiye bırakılmıştır.

### iii. Raporlama Standartları

Raporlama standartları, denetim raporunun hazırlanması ile ilgili olarak uyulması gerekli kuralları belirtmektedir. Raporlama standartları, denetçinin kendi görüşü çerçevesinde raporunu hazırlarken uymak zorunda olduğu kurallardır. Finansal oluşumlarda denetçinin amacı, dürüstlük çerçevesi içinde işlemlerin yapıp yapılmadığının tespitidir. Denetim sonucu oluşan raporlar işletmenin aksayan yönlerinin tespiti için ve geleceğe yönelik hazırlanacak planların verimliliği açısından gereklidir<sup>39</sup>.

---

<sup>39</sup> Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, **Essentials of Auditing and Assurance Services on Integrated Approach**, Pearson Education Inc., New Jersey 2003, s. 258.

Genel Kabul Görmüş Standartlara Uygunluk: Denetim raporları esas itibari ile mali tabloların genel kabul görmüş standartlar uygun olup olmadığını belirtmelidir.

Devamlılık: Bu ilkenin gerçekleştirilmesi durumunda düzenlenen mali tabloların birbirini izleyen dönemler itibari ile karşılaştırılabilmeleri mümkündür. Genel kabul görmüş standartlarda herhangi bir değişim söz konusu ise verilen raporlarda bu değişim belirtilmeli ve raporları okuyan kişiler toplam değişim içinde ne kadarının genel kabul görmüş standartların değişiminden kaynaklandığını bilmelidir.

Açıklamaların Yeterliliği: Denetim raporlarındaki verilerden destek alınarak ileriye yönelik planlar yapıldığından denetçi raporları açıklayıcı nitelikte olmalıdır. Ancak denetim raporlarının hangi kesime hitap edeceği, hangi kesimlerin bu denetim raporlarından faydalanarak geleceği planlayacağı önceden belli olmadığı için denetim raporları geniş amaçlı olarak hazırlanmalıdır<sup>40</sup>. Finansal tablolarda bulunması gereken açıklamaların yine hazırlanan raporda bulunması gerekmektedir. Aksi durumda denetçi bunu raporunda belirtir. Bazı bilgilerin işletme içi gizli bilgiler olması sebebi ile işletme, bazı durumlarda ilgili bilgilerin raporda belirtilmemesini isteyebilir. Bu gibi durumlarda kurum ve/veya kuruluş bu isteminde diretirse ilgili konu açıklama olarak belirtilmez ancak bunun belirtilmediği denetçinin hazırlamış olduğu raporda yer alır.

Denetçinin Görüş Bildirmesi Standardı: Denetimler sonucu hazırlanan denetim raporlarında mutlaka denetçinin görüşü bulunmalıdır. Denetçi incelenen bir bölüm ya da mali tablonun tümü için bir görüş bildirir. Bu bakımdan denetçinin sağlamış olduğu güven doğrultusunda raporlar yorumlanmaktadır.

### 3. Yüksek Denetim

Uluslararası boyutlar çerçevesinde yüksek denetim olgusu irdelendiğinde, anayasalarca desteklenmiş, yapılan işlemlerin anayasal dayanağı olan ve bu denetimi yapan meslek mensuplarının çeşitli yönlerden yasal güvenceleri olan bazı ülkelerde yargısal yetkilerle donatılmış bağımsız ya da özerk denetim kuruluşlarının,

---

<sup>40</sup> Andrew D. Chambers, Georges M. Selim, Gerald Vinten, **Internal Auditing (2.nd Edition)**, Great Britain At The Both Press Avon, ELBS Edition Publishing, 1987, s. 3.

parlamento adına kamu kurum ve kuruluşlarında yapmış oldukları denetim tipidir. Diğer bir deyişle yüksek denetim, kaynağını anayasadan alan, meslek mensuplarının anayasal teminatlara sahip olduğu, Kıta Avrupa'sı ülkelerinde yargı yetkisiyle de donatılmış, bağımsız kuruluşlarca parlamento adına yürütülen denetimlerdir. Yüksek denetim bu özelliği ile dış denetimden ayrılmaktadır<sup>41</sup>.

Yüksek denetim kurumları yasamaya yardımcı olan kurumlar olmakla beraber yasama erkine dahil değillerdir. Belirtmekte fayda vardır ki yüksek denetim ile yetkili kuruluşların hazırlamış olduğu raporlar sadece yasama için değil yürütme erki için de gerekli raporlardır. Yüksek denetim kurumları yetkilerini yasama ya da yürütme erkinden değil anayasadan almışlardır.

Yüksek denetim organları genel olarak bağımsız bir yapıya sahiptirler. Yüksek denetimin iç ve dış denetimden en önemli farkı ise, iç denetimin, bağlı oldukları kurumun üst yönetimine rapor veren bir süreç olmasıdır. Buna göre iç denetçiler hangi kurumu inceliyorsa o kurumun elemanı iken dış denetimde denetçiler denetlenen kurumun elemanı değillerdir. Dış denetçiler yapmış oldukları denetimler sonucu hazırlamış oldukları raporları bağlı oldukları teşkilatın ilgili birimlerine sunmaktadırlar. Sayıştay tarafından yapılan denetim, dış denetim ve aynı zamanda yüksek denetim olarak kabul edilmektedir. Yüksek denetim ağırlıklı olarak kamu kesimini kapsamaktadır<sup>42</sup>.

Öte yandan uluslararası denetim standartlarına göre denetim ile ilgili tüm işlemlerin yüksek denetim ile ilişkili hatta yüksek denetime dahil olmaları gerekmektedir. Kamu harcama denetimi kadar, kamusal gelir denetimi de denetim süreci bakımından önem arz etmektedir. Ancak günümüzde çoğunlukla gelir denetimini yürütme organları üstlenmektedir. Nitekim çevre denetimi, hükümet politikalarının denetimi, özelleştirme denetimi gibi hususlar yüksek denetimin ilgi alanına girmekle birlikte her geçen gün önem kazanmaktadır.

Yüksek denetim kurumlarının dünya çapında bir araya gelmeleri sonucu büyük bir organizasyonlar birliği oluşturulmuştur. Uluslararası Yüksek Denetim

---

<sup>41</sup> Mehmet Karataş, "Yüksek Denetim: Tanımı, Özellikleri, Örgütlenmesi ve İngiltere'deki Uygulaması", **Vergi Sorunları**, Ocak 2005, Sayı: 196, s. 208.

<sup>42</sup> Hikmet Işık, "Türkiye'de Muhasebe Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Geliştirilmesi ve Sayıştay", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 15, 1995, s. 15.



Kurumları Birliği (INTOSAI) ilk akla gelen birliktir. Bu örgüt bünyesinde Latin Amerika ülkeleri, Arap ülkeleri, Asya ülkeleri, Avrupa ülkeleri gibi değişik bölgeler kendi teşkilatlarını kurmuşlardır. INTOSAI haricinde, ECOSAI, EURORAI gibi kuruluşlar da bulunmaktadır. Bu kuruluşlara ilişkin detaylı bilgiler ise çalışmamızın son bölümünde verilecektir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### MALİ DENETİM İÇERİSİNDE, KAMU HARCAMA DENETİMİ, TÜRKİYE'DE KAMU HARCAMA DENETİMİNİ YAPAN KURUMLAR VE UYGULAMA AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

#### III. MALİ DENETİMİN TANIMI, KONUSU, TÜRLERİ VE AŞAMALARI

##### A. MALİ DENETİMİN TANIMI

Mali denetim değişik şekillerde tanımlanabilecek bir kavramdır. Ancak ortak bir tanım verilmeye çalışılırsa; özellikle demokrasi ile bütünleşmiş ülkelerde, devlet fonksiyonlarını yerine getirebilmek, kamusal hizmetleri karşılayabilmek amacıyla, hükümetlere verilen kamusal kaynakların ve bunların sorumluluğunun, belirlenen kriterler çerçevesinde yapılıp yapılmadığının denetlenmesidir. Bu yetki ve görevler ifa edilirken, gerekli esaslara ve ölçütlere uyulması gerekmektedir. Bu belgelendirilen görevler, gerek muhasebe gerekse başka alanlarda belirlenen standartlara uyumun bir göstergesi olmuştur. Hükümetlere verilen görevlerin ve ayrılan fonların bütçeleştirilmesinden ötürü, gerekli standartlara uyum, bütçe denetimi şeklinde gerçekleştirilmektedir.

Yasama organı, kamu gelirlerinin toplanması ve harcamaların yapılması ile ilgili olarak, yürütme organına izin ve yetki veren bir yasa olan bütçe yasası ile bu izin ve yetkinin hükümet tarafından nasıl kullanıldığını denetlemektedir.

Devletin yapmakla zorunlu olduğu görevlerin büyük bir kısmı, devleti harcama yapmaya teşvik etmektedir. Devletin varlığının idamesi için devlet, bir takım mal ve hizmetlere gereksinim duymaktadır. Nitekim devlet, istihdam ettiği personel ücretlerine, özel kesimden satın aldığı veya kendi ürettiği malzemelere, araç gereç gibi girdilere yaptığı ilaveler bu zorunluluğun bir sonucudur. Bu bakımdan yapılan mali denetimler ülke geleceği için bir şart işlem olarak görülmektedir<sup>43</sup>.

---

<sup>43</sup> Engin Ataç, *Türkiye Eğitim Hizmetlerinin Kamu Açısından Analizi*, E.İ.T.İ.A., Kütahya Yönetim Bilimleri Fakültesi, Teksir Bürosu, Eskişehir 1978, s. 11.

Başka bir tanım da mali denetimi, gelir, gider ve mallara ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, mali tabloların ve mali sistemlerin denetimidir<sup>44</sup>. Bütçe denetimi; uygulandığı yıl içinde gelirlerin toplanması ve giderlerin yapılması sırasında, bu işletmelerle birlikte ve de bütçe yılı bittikten sonra, o yıl içinde toplanmış olan gelirlerin ve ödenmiş olan giderlerin, bütçe yasasına ve diğer mali yasalara uygunluklarına ve kaynak tahsis edilen hizmetlerin gerçekleştirilmiş olup olmadıklarına bakılarak yapılır<sup>45</sup>. Genellikle bu kontrol, kaynakların etkin kullanılıp kullanılmadığının tespitidir. Denetimler genellikle yasama, yürütme ve yargı organları ve de kamuoyu tarafından yapılmaktadır. Bu denetimler, kamu harcamalarının yerinde zamanında ve yasal olarak yapılıp yapılmadığı konusunda daha duyarlıdır. Bu çerçevede altında, mali denetim, dökümanların, kayıtların, raporların, iç kontrol sistemlerinin, muhasebe ve mali uygulamaların belirli amaçlar için kontrol edilmesi anlamına gelmektedir.

Mali denetimin, kapsamına giren bir takım unsurlar bulunmaktadır. Bunlar; kamu kuruluşlarına verilen ödeneklerin, mali durum ve uygulanma bakımından devlet muhasebesi ilkelerine uygun olup olmadığını, kamusal işlemlerin matematiksel varlığının doğruluğunun, tüm mali işlemlerin kayıtlara geçirilmiş olup olmadığını, kamusal hizmetlerin yerine getirilmesi için sorumluluk verilmiş kişilerin sorumluluklarının denetimidir.

Mali denetim, mali yasalara tamamen bağlı olmanın yanında, etkinlik denetimini de kapsamaktadır. Yasal denetimle, mali işlemlerin mali mevzuata uygunluğu, denetim raporları aracılığı ile belgelendirilir. Etkinlik denetimi ile kaynakların yönetim ve kullanımının etkin olup olmadığı araştırılmaktadır. Böyle denetimler ile verimlilik artışları hedeflenmektedir.

## **B. MALİ DENETİMİN KONUSU**

Mali denetimin konusu, devlet gelir ve giderlerinin kontrolü olarak değerlendirilmektedir. Diğer bir deyişle, devletin elde etmiş olduğu gelirlerin ne gibi

---

<sup>44</sup> Necip Polat, "Saydamlık Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği", **Sayıştay Dergisi**, Nisan-Haziran 2003, Sayı: 49, s. 74.

<sup>45</sup> Gülay Coşkun, **Devlet Bütçesi, Türk Bütçe Sistemi**, Turhan Kitapevi, Ankara, 2000, s. 253.

harcamalara aktarıldığının uygunluk denetimidir. Bu denetim önceden belirlenmiş mali yasa ve kurallar dahilinde yapılmaktadır.

Burada amaç, kamu gelirlerinin, gelirler ile ilgili olarak düzenlenmiş yasalara uygun olarak tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil edilip edilmediğinin, kamu giderlerinin, gider mevzuatına uygun olarak taahhüt, tahakkuk, verile emrine bağlanma aşamalarından sonra usulüne uygun olarak ödenip ödenmediğinin ve bu giderlerin yapılmasının devletçe belirlenmiş yasalar dahilinde iyi korunup, iyi bir şekilde gider yönetiminin yapılıp yapılmadığının belirlenmesi, ortaya çıkarılmasıdır<sup>46</sup>.

### **C. MALİ DENETİM TÜRLERİ**

Genel anlamı ile mali denetimi gruplara ayırmak gerekirse, denetimi yapan birimlere göre mali denetim, uygulama anına göre mali denetim, uygulama alanına göre mali denetim, yayılma alanına göre mali denetim ve işleyişine göre mali denetim şeklinde ayırmak mümkündür.

#### **1. Denetimi Yapan Birimlere Göre Mali Denetim**

Kamusal işlemler, genellikle anayasada yazan hükümlere uygun olarak çeşitli denetim üniteleri tarafından denetlenmektedir. Bu bakımdan mali denetimi hukuki yönden ve performans denetimi yönünden incelemek gerekmektedir.

##### **a. Hukuki Denetim**

Mali denetimi mevzuatlara uygunluk yönünden ele alacak olursak, yasama, yürütme ve yargı denetimi olarak gruplara ayırmak mümkündür.

---

<sup>46</sup> Meriç, a.g.e., s. 7.

## i. Yasama Denetimi

En önemli ve en yüksek yetki ile donatılmış bir mali denetim ünitesidir. Yönetimi tüm yönleri ile denetleyen yasama meclisleri bulunmaktadır. Yasama organı bahsi geçen denetimi iki şekilde yapmaktadır.

### (a) Doğrudan Denetim

Doğrudan denetim, yasaların hazırlanması sırasında mali denetim, yasaların uygulanması sırasında mali denetim ve kesin hesap kanununda denetim olarak ayrılmaktadırlar.

#### (i) Yasaların Hazırlanması Yönünden

Yasama organının, yasa ortaya çıkarması sırasında yaptığı mali denetimdir. Böylelikle daha işin başlangıcında siyasal denetimin yanında mali denetim de yapılmış olmaktadır. Bu tür denetimin en önemli faydası, bütçenin yasalaşmasından önce sağlam temellere dayandırılmasıdır.

#### (ii) Yasaların Uygulanması Yönünden

Yasaların uygulanması sırasında yaşanan uyumsuzluklar ve bütçe yasası, soru, gensoru gibi yollarla denetlenebilmektedir. Bununla beraber ek ödenekler, ödenek aktarma işlemleri de bu yolla değerlendirilebilmektedir.

#### (iii) Kesin Hesap Kanunu Yönünden

Burada yasama organı, yürütme organının sorumluluğundaki bilânço ve envanterlerini gözden geçirmektedir. Yapılan denetimler sonucunda ortaya çıkan aksaklıklar raporlara eklenerek ilgililere bildirilmektedir.

#### (b) Aracı Kurumların Denetimi

Aracı kurumlar aracılığı ile mali denetim, meclis komisyonları aracılığı ile mali denetim ve Sayıştay aracılığı ile mali denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bunları kısaca açıklayacak olursak:

#### (c) Meclis Komisyonlarının Denetimi

Bu denetim, bir mali yasanın ön çalışması ya da uygulama sonuçlarının araştırılması için komisyonlar aracılığı ile yapılmaktadır. Başlıca komisyonlar; araştırma komisyonları, İktisadi Devlet Teşekkülleri denetleme komisyonu, Sayıştay komisyonu, bütçe komisyonu, dilekçe komisyonu, soruşturma komisyonu, meclis hesap inceleme komisyonudur.

#### (d) Sayıştay'ın Denetimi

Pek çok ülkede yasama denetimleri, uygulama sırasında ve uygulamadan sonra denetim faaliyetleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Sayıştay'ın uygulama sırasında yaptığı denetimler "yürütme erki denetimi" özelliği göstermektedir. Ayrıca Sayıştay'ın hesap mahkemesi olması da "yargı erki denetimi" ne sahip olduğunun göstergesidir<sup>47</sup>.

#### ii. Yürütme Denetimi

Ekonomik ve mali hayatta en çok duyulan ve etkileri yaygın ve çok büyük olan mali denetim çeşidi, yürütme erkinin mali denetimidir. Bu denetim Başbakanlık, Bakanlıklar, Genel Müdürlükler aracılığı ile yapılabilmektedir. Yürütme erkinin mali denetiminin başlıca amacı, gelir yasalarının adil ve verimli bir biçimde uygulanmasına yöneliktir<sup>48</sup>.

---

<sup>47</sup> Uçar Demirkan, **Kamusal Mali Denetim (Türkiye uygulaması ve Eleştirisi)**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu, No: 172, 1977, s. 10.

<sup>48</sup> y.a.g.e., s. 11.

### iii. Yargı Denetimi

Yargı erki denetiminde, yargı organları, denetimlerini; Anayasa Mahkemesi, Danıştay, Sayıştay, adliye mahkemeleri aracılığı ile yapmaktadır. Bunun yanında özellikle vergi yasalarının uygulanması aşamasında komisyonlar kurulup bu komisyonlar mali denetim görevini yerine getirmektedir. Adı geçen komisyonlar, takdir komisyonu, itiraz komisyonu, temyiz komisyonu, uzlaşma komisyonudur.

### b. Performans Denetimi

Performans denetimi, kurum ya da kuruluşun görevlerini yerine getirirken kullandığı fiziki, mali ve beşeri kaynakların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik derecelerinin değerlendirilmesidir<sup>49</sup>. Etkenlik denetimi; kuruluşların, önceden belirlenmiş olan amaçlarına ulaşmak için, belirlenen standartlara göre, verimliliğinin değerlendirilmesi ve amaçlarının geliştirilmesi gayesiyle yapılan, sistematik tekniklerin kullanıldığı denetim türüdür<sup>50</sup>. Kamu yönetiminin tüm örgüt ve sistemlerinin, uygulama alanındaki verimliliği, kamu hizmetlerinin hedeflenen ölçütlere ulaşip ulaşmadığı, sonuçların ekonomik anlamda değerlendirilmesinin yapılarak denetlenmesi, etkenlik denetimini oluşturmaktadır<sup>51</sup>. Aslında etkinlik denetimi, paranın karşılığı denetimi, verimlilik denetimi, program denetimi, yönetim denetimi, faaliyet denetimi, program değerlendirmesi kavramları performans değerlendirmesi ile aynı anlamda kullanılmaktadır. Paranın karşılığı denetimi terimi özellikle İngiltere ve Kanada'da; program denetimi terimi A.B.D.'de; etkinlik denetimi İsveç' te; verimlilik denetimi terimi Avustralya'da kullanılmaktadır. Farklı terimler kullanılmakla birlikte ifade edilmek istenen anlam aynıdır<sup>52</sup>.

Etkenlik denetimini sağlamış bir kurum yada kuruluş atıl kapasitesini minimuma indirmiş ve maksimum verimliliğe ulaşmış demektir. Performans denetimleri de denilen etkenlik denetimlerinde, kamu parasının hükümet tarafından

<sup>49</sup> "İç Denetim ve Türkiye Uygulaması", <http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/icdenetim.htm>, Erişim: 30.01.2006.

<sup>50</sup> Aytac Eker, **Kamu Maliyesi**, Anadolu Matbaacılık, İzmir 1998, s. 228.

<sup>51</sup> Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Dünya Kitapevi, Trabzon 2003, s. 282.

<sup>52</sup> Mehmet Karakaş, "Performans Denetimi; Tanımı, Unsurları, Performans Denetimi ile Düzenlilik Denetiminin Karşılaştırılması ve Performans Denetimine Duyulan İhtiyaç", **Vergi Sorunları**, Ocak 2004, Sayı: 184, s. 122.

bilinçli bir şekilde harcanıp harcanmadığının kontrolü yapılır. Aynı zamanda harcanan paranın karşılığının alınıp alınmadığını da incelemektedir. Bu denetim yapılırken, denetimi yapan kuruluş, hükümetin amaçlarına ve yaptığı eylemlere bakmaktadır. Yapılan bu eylemlerin belirlenen amaçlar ile orantılı olması esastır. Performans denetimi kavramının iki önemli özelliğini belirtmek gerekirse; bunlardan birincisi, kamusal işlemlerin, kamu kaynaklarının mümkün olan en iyi şekilde ele alınmasını sağlayıcı olması ve ikincisi ise kamu işlemlerini yürüten kişilerin, kendilerine verilen kaynakları özenli ve verimli bir şekilde kullanmaları konusunda mali sorumlu olmalarıdır.

#### 4. Uygulama Anına Göre Mali Denetim

Mali denetimi yapılış anına göre çeşitlendirmek mümkündür. Bunları, uygulamadan önce mali denetim, uygulama sırasında mali denetim ve uygulama sonunda mali denetim şeklinde sıralayabiliriz.

#### 5. Uygulama Alanına Göre Mali Denetim

Uygulama alanına göre mali denetim esas olarak, gelirlerin denetimi, giderlerin denetimi ve kamusal malların denetimi olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

##### b. Gelirlerin Denetimi

Kamu harcamaların yapılabilmesi açısından gelir denetimi, ülkelerin gelir kalemlerinin sağlıklı bir biçimde elde edilip edilmediğinin denetimidir. Bu da gelir denetiminin ne kadar büyük bir önem arzettiğinin göstergesidir. Kamu harcamalarının yapılabilmesinin ön koşulu, devletin gelir elde etmesidir; denetim sonucunda, devletin gelir elde etmesi daha disiplinli hale getirilebilmektedir.



#### b. Giderlerin Denetimi

Giderlerin denetimi denilince, bütçenin çeşitli safhalardaki denetimi akla gelmektedir. Daha sonraki bölümlerde harcamalar ile ilgili olarak yapılan mali denetimlere geniş olarak yer verilecektir.

#### b. Kamusal Varlıkların Denetimi

Kamusal varlıkların denetiminin çeşitli şekillerde uygulanabilirliği söz konusudur. Başlıcalarını saymak gerekirse, Kamu İktisadi Kuruluşlarının denetimi, Kambiyo denetimi, Milli Emlak denetimi, devlet yardımlarının denetimidir. Ancak uzmanlaşmayı en fazla gerektiren denetim türü kamusal varlıkların denetimidir. Ayrıca uygulanış biçimleri gereği en zor yapılan ve etkileri en az olan mali denetim türü olarak da bilinmektedir<sup>53</sup>.

### 6. Yayılma Alanına Göre Mali Denetim

Yayılma alanına göre mali denetimi, ekonomik planlama ve dış ödemeler dengesinin mali denetimi şeklinde gruplamak mümkündür.

#### b. Ekonomik Planlama Yönünden Mali Denetim

Ekonomik planların oluşturulması aşamasında, hazırlık ve uygulanma dönemlerinde, mali denetim şart olmaktadır. Hazırlık aşamasında, planlamanın doğruluğu için planlama ile ilgili olan verilerin mali denetimi gerekmektedir. Plan uygulamasının başarısı için sürekli mali denetim şarttır. Mali denetimler sonucu değerlendirmeler yapılmakta ve çeşitli değişikliklerin yapılması gerektiği ortaya çıkabilmektedir. Bu durumda mali denetimin plan verimliliği için ne kadar önemli olduğu ortaya çıkmaktadır.

---

<sup>53</sup> Demirkan, a.g.e., s. 12.

## b. Dış Ödemeler Dengesi Yönünden Mali Denetim

Bu tür denetim özellikle kambiyo denetimi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Aslında kambiyo mevzuatı uygulamaya konduğunda, kendi başına bir mali denetim aracı özelliği göstermektedir. Bunların yanında ülkelerin iç ekonomik ilişkileri ile ilgili olarak çeşitli iç mali denetim araçları da bulunmaktadır. Milli koruma mevzuatı, ortaklık kuruluş mevzuatı gibi mevzuatlar iç ekonomik ilişkiler ile ilgili olarak mali denetim hali hazırda değişik ülkelerde devam etmektedir.

## 7. İşleyişine Göre Mali Denetim

İşleyişi yönünden mali denetimi, kurumsal denetim ve özdenetim(otokontrol) olmak üzere iki grupta değerlendirmek mümkündür. Bu kavramları kısaca açıklamak gerekirse:

### a. Kurumsal Denetim

Uygulamanın daha önceden saptanmış ölçütlere göre denetlenmesi için kurulmuş denetim organları aracılığı ile yapılan denetimdir. Denetim yapan organ, denetleyen kurum içerisinde olması durumunda iç denetim, tersi durumda ise dış denetim söz konusudur.

### b. Özdenetim (Otokontrol)

Otokontrol olarak da bilinen özdenetim, bir birimin, daha önceden belirlenmiş kurallar dahilinde kendi kendini değerlendirmesidir. Bu işlev gelir ve giderlerin düzenlenmesinde bir araç olarak kullanılabilir. Gelir denetiminin yanında konumuzla ilgili olarak gider denetiminden bahsetmekte fayda bulunmaktadır. Bütçe ödeneklerinin gerçekleşmesi esnasında saymanlıkların giderler üzerinde yaptıkları denetim de mali denetim çerçevesinde ele alınmaktadır.

## **D. MALİ DENETİMİN OLUŞTURDUĞU AŞAMALAR**

Mali denetim çeşitli aşamalardan oluşmaktadır. Bu aşamaları kısaca belirtmek gerekirse;

### **1. Programlama**

Kurumun bir sonraki dönem için yapmayı planladığı işlemleri kapsamaktadır. Programlar belirlenen planlar dahilinde hazırlanmaktadır.

### **2. Bütçeleme**

Programlar seçildikten sonra, programların bütçe aracılığı ile uygulanma safhasıdır. Programlar, ulaşılabacak amaçları belirlerken, bütçeleme aşamasında bu programların mali olanaklar dahilinde uygulanmaya konulması işlemi gerçekleşmektedir. Diğer taraftan bütçe bu programlar dahilinde kaynak tahsisine olanak sağlamaktadır.

### **3. Uygulama**

Hizmetlerin yapılması aşamasıdır. Bütçe uygulaması ile kaynak kullanımının başladığı ve bununla ilgili defterlerin, işletme defterlerine kayıt altına alınmaya başlamış olduğu aşamadır. Bu aşamada muhasebe kayıtların ilk olarak denetim verileri işlenmektedir. Verilerin muhasebeleştirilmesi aşamasıdır.

### **4. Raporlama ve Analiz**

Denetimin yapıldığı, muhasebe verileri ile beraber diğer tüm verilerin toplanıp özetlendiği, analizinin yapıldığı ve performans değerlendirilmesinin gerçekleştiği aşamadır. Stratejik amaçlar için elde edilen veriler kullanılarak raporlama yapılmakta ve ilgili yerlere iletilmektedir. Bu raporlar planlanan ile sonuç arasındaki

değerlendirmeyi ortaya koymakta ve böylelikle etkinlik denetiminin yapılması sağlanmış olmaktadır.

### III. KAMU HARCAMA DENETİMİ

Kamu Harcaması kavramını kısaca açıklamak gerekirse; devletin yüklediği görevlerin çoğu, onu belli harcamalarda bulunmaya mecbur etmektedir. Her şeyden önce kamu kesiminin varlığına yol açan temel sebep sayılabilecek “kamusal ihtiyaçların giderilmesi” için devletin bir takım hizmetlerden yararlanması, bir kısım malları kullanması gerekir. Örneğin adalet hizmetlerini gerçekleştirebilmek için yargıç, savcı, mübaşir, yazıcı vs. gibi kişilerden yararlanmak zorunda kalacak; hizmetin gereği olarak bazı binalara, tesisata, malzemeye de ihtiyaç duyulacaktır. Devlet bu tür hizmetleri sürekli veya geçici olarak istihdam edeceği kişilerden sağlayacağı gibi, gerekli malları da özel kesimden satın alma, kiralama, ya da bizzat kendi üretme yoluna gidebilecektir. Ancak seçim ne olursa olsun, paralı değişimlere dayalı, çağdaş toplumlarda kamusal hizmet üretimi için gerekli giderlerin hemen hemen tümü bir devlet harcaması gerektirmektedir. Devletin çalıştırdığı sürekli veya geçici personele ödediği aylık, tazminat vs, özel kesimden satın aldığı mal ve hizmetlerin fiyatları kendi ürettiği malların bedelleri gibi<sup>54</sup>. Büyüme ve kalkınmanın gerçekleşmesi, gelir ve kaynak dağılımını iyileştirmek gibi çeşitli amaçlar da kamusal harcamaya sebebiyet vermektedir.

Ayrıca demokratik ülkelerde, devletin devamı için gelir ve giderlerin toplanmasının ve yapılmasının bir düzene bağlanması gerekmektedir. Bu toplanan gelirlerde ve yapılan harcamalarda, dönem sonlarında ilgili yerlere hesap vermek amacı ile muhasebe kayıtlarının uygun olarak tutulması gerekmektedir<sup>55</sup>. İşte bahsi geçen bu tip işlemlerin uygulanması kamu harcama denetimini açıklamaktadır.

---

<sup>54</sup> Ertan Tosun, Türkiye’de “Kamu Kesimi ve Özel Kesim Ayrımının Normatif ve Reel Planda Önemi ve Sınırları”, **Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Resmi İnternet Sitesi**, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara 1996, <http://www.bumko.gov.tr/arastirmarapor/ETosun.pdf>, Erişim : 06.02.2006.

<sup>55</sup> Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi**, Bursa 1998, 6.Baskı, s. 171.

## **A. KAMU HARCAMA DENETİMİNİN ÖNEMİ VE AMAÇLARI**

Gelirlerin ve giderlerin mali yasalara uygunluğunun kontrolü bütçe dönemi sırasında yada sonrasında yapılmaktadır. Her iki denetim de bütçenin verimliliği konusunda incelemeler yapan ve daha verimli bir kamusal harcama için yapılması gerekenler hakkında ilgili birimlere fikir veren bir yol göstericidir. Denetim konusunda değişik denetim teknikleri eleştirilmiştir. Bunlar da bize kamu harcama denetimine verilen önemi göstermektedir.

Kamu harcamalarının denetimi belli amaçlar için yapılmaktadır. Bu amaçlar;

- Kamu harcamalarının yapılmasında, belirlenen mali yasalara uyumun olup olmadığının tespiti için,
- Kamu kuruluşlarının mali işlemlerinde matematiksel doğruluğunun, yasal ve geleneksel uygunluğu sağlayıp sağlamadığının tespiti için,
- Bütün mali işlemlerin kayıtlara geçirilip geçirilmediğinin tespiti için,
- Kamu kuruluşları mali kaynaklarının kullanılmasından sorumlu olan kişilerin (Harcama Yetkilileri), bu sorumluluğu yerine getirip getirmediği konularının araştırılıp, incelenmesi ve kontrol edilmesi için denetim yapılmaktadır.

## **B. KAMU HARCAMALARININ TÜRLERİ BAKIMINDAN DENETİMİ**

Kamu harcama denetimleri, zamana göre, denetleyici kurum esasına göre, nitelikleri esasına göre ve mali denetimin kapsamına göre olmak üzere ayrılabilir.

### **1. Zamana Yönünden Kamu Harcama Denetimi**

Zamana göre denetim, ön denetim ve sonradan denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Ön denetim, denetimin önceden yapılması durumunda ortaya çıkmaktadır; ayrıca ön denetim, ekonominin içinde bulunduğu kamu maliyesinin sağlıklı uygulanması ve kamu yönetimindeki verimliliğin sağlanması bakımından bir gereksinimdir. Ön denetim genel itibari ile bir üst denetim kurumu tarafından

yapılmaktadır. Eğer bir zararlı işlem söz konusu ise bu işlem hakkında tedbir almak bu denetim sayesinde mümkündür.

Sonrada denetimde ise; denetimin işlemlerin bitiminden sonra yapılması durumu söz konusudur. Burada işlenmiş bir suç varsa bu suçun tespiti ile ilgili suçla ilişkili olarak gereken cezanın verilmesi esastır. Ülkemizde kamu mali denetiminde kamu kaynağının elde edilmesine yönelik sözleşmelerin mevzuata uygunluk yönünden ön denetimi, yani işlem öncesi dış denetimi yapılmamaktadır<sup>56</sup>. Bu durum kamu kurumlarının denetiminde bir boşluk oluşturmaktadır.

## 2. Denetleyici Kurum Yönünden Kamu Harcama Denetimi

Denetleyici kurum esasına göre kamu harcama denetimi, iç denetim ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılır. İç Denetim ve dış denetim ile ilgili olarak geniş anlatım birinci bölümde yer almaktadır.

## 3. Nitelikleri Yönünden Kamu Harcama Denetimi

Nitelikleri bakımında kamu harcama denetimi yasal denetim ve klasik denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Devlet muhasebesinin düzgün işleyip işlemediğinin denetimi esastır. Bu gerekçe ile yasal denetim, yapılan işlemlerin bütçe yasalarına uygunluğunun denetimidir. Klasik denetim ise yapılan kamusal harcamaların yasal olup olmadığından çok yapılan harcamanın verimliliği ile ilgilenmektedir.

## 4. Denetimin Kapsamına Göre Kamu Harcama Denetimi

Denetimin kapsamına göre kamu harcama denetimi genel denetim ve kısıtlı denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Denetimin denetçi tarafından, tüm konularda ve süresiz olarak yapılması, genel kamu harcama denetimini, belirlenen

---

<sup>56</sup> Yaşar Uzun, "Sayıştay Ön Denetiminde Tescil", **Sayıştay Dergisi**, Ocak-Mart 2003, Sayı: 48, s. 45.

bazı konularda ve bazı mali işlemlerin denetimi ise kısıtlı kamu harcama denetimini açıklamaktadır.

Türkiye'nin Helsinki Zirvesi'nde aday ülke olarak kabulünden bu yana geçen süre içinde, AB' nin Türk mali kontrol sistemine yönelik ilk çalışması, 13-14 Nisan 2000 tarihlerinde Ankara'da gerçekleştirilmiştir. Avrupa Komisyonu'nun denetimden sorumlu genel müdürlüğü aracılığı ile gerçekleştirdiği bu çalışma ülkemizdeki sistemi hali hazırdaki durumunu tespit etmeyi amaçlamıştır. Yapılan incelemelerde, Türk kamu iç mali kontrol sisteminin kavramsal ve işlevsel düzeyde eksikleri olduğu ve bu alana ilişkin yasal bir çerçevenin var olmadığı belirtilmiştir. Bunun yanında şeffaflık ve performans denetimi bakımında mali yönetim ve kamu sorumluluğu gibi alanlarda uluslararası kabul görmüş prensiplerin yeterince takip edilmediği ve denetim alanındaki yetki ve sorumlukların tam olarak tanımlanmadığı rapor edilmiştir<sup>57</sup>.

### **C. TÜRKİYE' DE KAMU HARCAMA DENETİMİ**

Kamu harcama denetimi çeşitli kamusal organlar ve kuruluşlar tarafından gerçekleştirilebilmektedir. Bunlardan başlıcaları harcamacı Bakanlıklar, Maliye Bakanlığı, Başbakanlık, Devlet Planlama Teşkilatı olarak sayılabilmektedir.

Harcamacı bakanlıklardaki denetimde, gider denetimi harcamayı yapan kuruluş tarafından da yapılabilmektedir. Burada harcamayı yapan kuruluş, bütçe dönemi sonunda diğer kurumlarca yapılacak denetimde, yapılan harcamanın kabul edilmesi için kendi içerisinde denetim yapmakta ve denetim esnasında ileride harcamanın reddedilmesine sebep olacak olguları önlemeye çalışmaktadır.

Harcamaların Maliye Bakanlığı'nca denetimi, Maliye Bakanlığı'na bağlı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından da yapılabilmektedir. Tamamıyla bir mali denetimdir. Kamu harcamalarının en etkili denetimi bu aşamada yapılmaktadır. 10/12/2005 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Maliye Bakanlığına harcamaların yapılması ve önceden vizesi konusunda geniş yetkiler verilmiştir.

Başbakan'ın denetimi, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü temsilcisi ile ilgili bakanlık temsilcileri, denetim sorunları üzerinde anlaşamazlarsa, pazarlık Maliye Bakanlığı ile ilgili bakan \* arasında yapılır<sup>58</sup>. Yine bir anlaşmaya varılamazsa, Başbakan tarafından inceleme yapılır ve sorun çözüme kavuşturulmaya çalışılır.

Harcamaların Devlet Planlama Teşkilatı'nca tespiti, harcamaların yapılması aşamasında, harcamacı kuruluş, eğer yatırım yapıyorsa, ilgili yatırım konusunda Devlet Planlama Teşkilatı'nın onayını almak zorundadır. Devlet Planlama Teşkilatı'nın onayı alınmadan yatırım yapılması kamusal açıdan sorun oluşturmaktadır.

Merkez saymanlıklarının, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün ve Sayıştay'ın denetimi ile taahhüt, tahakkuk ve verile emrine bağlanma aşamasında harcama denetimi yapılmaktadır<sup>59</sup>. Bu aşamada yapılan denetimler değişik ölçülerde öneme sahiptir. Planlamanın sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi açısından giderlerin taahhüt aşamasında denetimi diğer aşamalara göre daha verimli olmaktadır. Bu alandaki denetimin büyük bir kısmı 5018 sayılı Kamu Mali Kontrol Kanunu ile Maliye Bakanlığı'na verilmiştir.

#### **D. KAMU HARCAMA DENETİM BİRİMLERİ**

Kamusal harcamaların denetimlerini, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu üyeleri, Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu denetçileri, Sayıştay denetçileri, Muhasebat Genel Müdürlüğü kontrolörleri, bütçe uzmanları, saymanlar, defterdarlar-mal müdürleri, muhasebat kontrol memurları yapmaktadırlar.

---

<sup>57</sup> Pınar Acar, "Avrupa Birliği ve Türkiye'de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi", **Maliye Dergisi**, Ocak-Nisan 2001, Sayı: 136, s. 82.

\* 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile "Harcama Yetkilisi" olarak değiştirilmiştir.

<sup>58</sup> Mehmet Karakaş, "Performans Denetimi; Tanımı, Unsurları, Performans Denetimi ile Düzenlilik Denetiminin Karşılaştırılması ve Performans Denetimine Duyulan İhtiyaç", **Vergi Sorunları**, Ocak 2004, Sayı: 184, s. 122.

<sup>59</sup> Demirkan, a.g.e., s. 28.



## 1. Devlet Sermayesini ve Mal Varlığını Denetleyen Kuruluşlar

Devlet sermayesini ve mal varlığını denetleyen bir takım kuruluşlar bulunmaktadır. Bunlar, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu\*, İktisadi Devlet Teşekkülleri Ayniyat Saymanları, Milli Emlak Genel Müdürlüğü kontrolörleri, Milli Emlak Müdürleri, Hazine kontrolörleridir. Bunları kısaca açıklamak gerekirse;

### a. İktisadi Devlet Teşekkülleri Ayniyat Saymanları

Kendilerine tevdi edilmiş bulunan ayniyatın muhafazası, girişi ve çıkışı ve kullanımı ile ilgili işlemleri yapan ve Sayıştay'a yönetim dönemi hesabı veren kimselerdir. 832 sayılı Kanunun\* Hesapların Niteliği başlıklı 40'ıncı maddesinin (c) bendinde ayniyat hesabının; "mevcut ve alınan, sarf olunan, satış, yok etme veya sair suretlerle elden çıkarılan her türlü malların ve eşyanın miktar ve mahiyetini gösteren cetvel ve defterlerle bunlarla ilgili her türlü belgeler " den oluştuğu belirtilmiştir<sup>60</sup>.

### b. Milli Emlak Denetmenleri

Milli Emlak Dairesi Başkanı olan illerde Milli Emlak Dairesi Başkanına, diğer illerde Defterdara bağlı olarak görev yapmaktadırlar. Milli Emlak denetmenlerinin görev, yetki ve sorumlulukları sıralanacak olursa, öncelikle Defterdar veya Milli Emlak Dairesi Başkanı'nca onaylanan çalışma programları çerçevesinde, il ve ilçelerdeki Milli Emlak ve devlet mallarına ilişkin işlemleri, mevzuata uygunluk yönünden denetlemek ve denetim sırasında Milli Emlak ve devlet malları ile ilgili her türlü kayıt ve belgeyi gizli de olsa incelemek, görev alanındaki iş ve işlemlere ilişkin olarak her türlü mal mevcudunu saymak ve tespit etmek, memur suçlarının

\* Geniş kapsamlı açıklama tezin ikinci bölümünde yer almaktadır.

\* 832 Sayılı Sayıştay Kanunu.

<sup>60</sup> E-Kitap Yayın Sitesi, <http://www.ekitapyayin.com/id/043/ucuncubolum1.htm>, Erişim: 14.01.2006.

kovuşturulmasına ilişkin mevzuat çerçevesinde memurlar hakkında soruşturma yapmak, Defterdarın veya Milli Emlak Dairesi Başkanı'nın vereceği diğer işleri yapmak görev ve yetkilerine sahiptir.

Milli Emlak denetmenleri en az dört yıllık yükseköğretim kurumlarından mezun olanlar arasından, yapılacak sınav sonucunda mesleğe denetmen yardımcısı olarak alınırlar ve en az 3 yıl çalıştıktan sonra bu süredeki çalışmaları olumlu bulunanlar, Bakanlıkça açılacak yeterlik sınavında başarılı olmak şartıyla ilgili buldukları denetmen kadrolarına atanırlar. Denetmenler yer değiştirme suretiyle atamaya tabidir ve Denetmenlerin mesleğe giriş ve yeterlik sınavları ile çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenmektedir<sup>61</sup>.

#### c. Hazine kontrolörleri

Denetime tabi olan gerçek ve tüzel kişiler, gizli dahi olsa bütün belge, defter ve bilgileri ibraz etmek, para ve para hükmündeki evrakı ve ayniyatı ilk talep halinde Hazine Kontrolörlere göstermek, saymasına ve incelemesine yardımcı olmak zorundadır. Müsteşara bağlı Hazine Kontrolörleri Kurulu'nun görevleri; bu kanun ve diğer kanun, kararname ve mevzuatla yürütülmesi müsteşarlığa verilen işlerle, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ve Kambiyo ile ilgili mevzuat ve Petrol Kanunu hükümleri ile ilgili özel anlaşmalara dayalı olarak Müsteşarlığa verilmiş görevlere ilişkin konularda ilgili merciler, gerçek ve tüzel kişiler nezdinde inceleme, denetleme ve soruşturma yapmak, müsteşarlık merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatı ile müsteşarlığa bağlı kuruluşların her türlü faaliyet ve işlemleri ile ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmek, kanunların verdiği görev ve yetkiler çerçevesinde; Müsteşarın kurul tarafından yürütülmesini uygun gördüğü diğer işlemleri yapmak, kurulun görev ve yetki alanına giren konularda mevzuat ve uygulama ile ilgili her türlü araştırma ve diğer çalışmaları yapmak, yürütmek, görüş bildirmek ve tekliflerde bulunmaktır<sup>62</sup>. Hazine Kontrolörleri, makam onayına

<sup>61</sup> Milli Emlak Kontrolörleri İnternet Sitesi, [www.milekontkur.gov.tr/](http://www.milekontkur.gov.tr/), Erişim: 28.12.2005.

<sup>62</sup> 4059 sayılı Hazine müsteşarlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun 5/b maddesi.

istinaden kurul başkanı tarafından görevlendirilirler. Hazine Kontrolörleri makam veya kurul başkanı dışında hiçbir yerden emir almazlar<sup>63</sup>.

## 2. Diğer Denetim Kuruluşları

Diğer denetim kuruluşları Yüksek Planlama Kurulu ve Devlet Planlama Teşkilatı olarak gruplanabilmektedir. Bunları kısaca açıklarsak;

### a. Yüksek Planlama Kurulu

Yüksek Planlama Kurulu, Başbakan'ın başkanlığında, Başbakan'ın belirleyeceği sayıda Bakan ile Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarı'ndan meydana gelir. Başbakan'ın bulunmadığı toplantılara Başbakan tarafından belirlenen Devlet Bakanlarından biri başkanlık eder. Kurulun görüşeceği konuların mahiyet ve özelliğinin gerektirdiği durumlarda, kurula başkan tarafından diğer bakanlar ve kamu görevlileri de çağrılabilir. Kurulun sekreteryaya hizmetleri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'nca yürütülür\*.

### b. Devlet Planlama Teşkilatı

Yüksek Planlama Kurulu, Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu ile Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'ndan meydana gelir. Kısaca Devlet Planlama Teşkilatı'nın görevleri, hükümetçe belirlenen amaçlar doğrultusunda kalkınma planları ile yıllık programları hazırlamak, planlı gelişmeyi destekleyecek çalışmalar yapmaktır.

Mali yasaların uygulanması yada yasaların mali hükümlerinin uygulanması dolayısıyla vatandaşların meclislere başvurmaları halinde (Dilekçe hakkında faydalanarak) bir mali anlamda denetim söz konusu olmaktadır.

---

<sup>63</sup> Hazine Kontrolörleri Kurulu, [http://www.treasury.gov.tr/hkk\\_sinav/hkk/gorev.htm](http://www.treasury.gov.tr/hkk_sinav/hkk/gorev.htm) , Erişim: 15.01.2006.

\* 540 sayılı Devlet Planlama Teşkilatı Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.

## E. KAMU HARCAMALARININ BÜTÇE SÜRECİNE GÖRE DENETİMİ

Devlet giderlerinin eleştirisi bir bakıma bütçenin eleştirisi anlamına gelmektedir. Bütçenin gider kalemlerinin denetimi konusunda bir takım unsurlar göze çarpmaktadır. Günümüzde devlet giderlerinin denetimi ele alındığında karşımıza oldukça karışık bir yapı çıkmaktadır. Bu karışıklığın yanında denetimin azlığı da dikkati çeken diğer bir unsurdur. Kamu harcamalarının safhalar itibari ile denetimini gözden geçirecek olursak;

### 1. Kamu Harcamalarının Hazırlık Safhasında Denetimi

Bütçenin bu safhasında denetim yapan kuruluşlar, Bakanlıkların Muhasebe Müdürler, Devlet Planlama Teşkilatı, Yüksek Planlama Kurulu, Maliye Bakanı, Başbakan, Bakanlar Kurulu, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'dür. Bütçenin hazırlık aşamasında denetim yapan yukarıda sayılı kurumların hemen hepsi kendi içlerinde karmaşık bir yapıya sahiptir. İstisnai olarak Yüksek Planlama Kurulu, Maliye Bakanı, Başbakan, Bakanlar Kurulu denetimleri bir yana konulursa diğer birimleri ile ilgili olarak eleştiriler şu şekildedir.

#### a. Bakanlıkların Muhasebe Müdürleri

Bu safhadaki denetim yetersiz ve eksik kalmaktadır. Bütçenin hazırlanması ve yürütülmesi safhasında bakanlıklar muhasebe müdürlerine oldukça fazla görevler verilmesi sebebi ile olumsuzluklar gözlemlenmektedir. Bu kadar görev verilmiş bir bölümün görevlerini sağlıklı bir biçimde yerine getirmesi mümkün değildir. Bu kurumlar bütçenin hazırlanması safhasında, ödenek tespitine de yardımcı olmaktadır. Bu tespiti önceki yıllar ödeneklerine bakarak belirlemektedirler ancak önceki yıllara ilişki yada cari yıla ilişkin herhangi bir maliyet muhasebesi yapılmamış olması, mali denetimde verimsizliği ortaya koymaktadır. Bu birimin etkin denetimi gerçekleştirmesi için, tüm bakanlık ve müdürlüklerde birer bütçe bürosu kurulmalı ve bütçe harcamalarının gerek hazırlanış gerekse kontrolü konularında görevli olmaları gerekmektedir. Uygulamada ödenek pazarlıklarının hem Bütçe ve Mali Kontrol

Genel Müdürlüğü'nce yapılması<sup>64</sup> hem de tüm bakanlıklarca yapılması etkinsizliği ve verimsizliği ortaya koymaktadır.

b. Devlet Planlama Teşkilatı'nın Yatırım Giderleri İzni

Bu denetimin önemliliği bilinen bir gerçektir ancak uygulamada bu denetim yer tercihlerinin değerlendirilmesi şeklinde yapılmaktadır. Fakat kurulacak yatırımın mali yönden verimliliği üzerinde durulmamaktadır. Bu da önemli bir eksikliği gözler önüne sermektedir. Gider aşamalarında şekli bir denetimin yapılması, yapılacak işlemleri yavaşlattığı ve verimliliği azalttığı gerekçesi ile eleştirilere tabi olmaktadır.

c. Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü

Ödeneklerin tespitinde önemli yere sahiptir. Ancak bu bölümün denetimi daha çok ödenek pazarlığı şeklinde olduğundan bir verimsizlik söz konusudur. Bir önceki yıl bütçede yer alan ödenek ve bir önceki yıl harcanan tutarlar dikkate alınarak, harcamacı kuruluşun talebinin değerlendirildiği aşamadır.

2. Kamu Harcamalarının Görüşülmesi Sırasında Denetimi

Kamusal harcamaların bütçenin hazırlanışı esnasında denetimi aynı zamanda Plan ve Bütçe Komisyonu'nda ve TBMM'deki görüşmeler ile de gerçekleşmektedir. Bu aşamaları kısaca belirtmek gerekirse;

a. Plan ve Bütçe Komisyonu

Bu komisyon, genel itibari ile meclisteki partilerin üyelerinden oluştuğundan, denetim etkinsiz ve verimsiz bir şekilde devam etmektedir. Aynı zamanda bu denetim de şekli anlamda bir denetim olarak karşımıza çıkmaktadır.

---

<sup>64</sup> Demirkan, a.g.e., s. 119.

## b. TBMM'deki görüşmeler

Bütçenin hazırlık safhasında TBMM yetkililerince denetim, aslında gereksiz olarak değerlendirilmektedir. Çünkü vekiller denetim konusunda yeterli bilgiye sahip olmadıklarından bu aşamada sadece “Siyasi Demogoji”<sup>65</sup> yaparak giderleri arttırmaya yönelik uğraş içindedirler. Ancak vekillerin görüşmeler sırasında gelir azaltıcı, gider arttırıcı teklifleri sunmaları yasaklanmış olduğundan vekillerin teknik anlamda yetersizlikleri ön plana çıkmaktadır. Sonuç itibari ile bu aşamada, çok sınırlı yapılan bu denetimin, verimli olduğu söylenememektedir.

## 3. Harcamaların Yapılması Sırasında Denetimi

Giderlerin bu safhada denetlenmesi sırasında yetkili bir takım kuruluşlar bulunmaktadır. Bunlar, Merkez Saymanları, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Maliye Müfettişleri, Muhasebe Kontrolörleri, Sayıştay, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Defterdarlar, TBMM şeklinde sayılabilmektedir. Bu aşamada yapılan denetimlerin, bütçenin verimliliği açısından faydası tartışılmaz. Çünkü bu aşamada yapılan denetimlerin faydası harcama kalemlerinin birebir tespit edilmesi bakımından oldukça önemlidir. Giderlerin safha incelemesi\* devletin giderlerinin ciddiyetle yapılmasına sebebiyet vermektedir.

Yürütme tarafından yapılan denetimin yanında, giderlerin uygulanması sırasında TBMM’ce denetimi de etkili değildir<sup>66</sup>. Aslında soru, gensoru gibi yollar, önemli ve etkili olsa da meclis içinde ilgili taraf milletvekillerinin fazla olması bu olguların önemini azaltmaktadır. Meclislerin periyodik denetimi (periyodik dönemlerde verilen Sayıştay raporları) hiçbir şekilde gerçekleşmemektedir. Bu sistemin değişikliklerle daha etkili hale getirilmesi gerekmektedir.

---

<sup>65</sup> Demirkan, a.g.e., s. 121.

\* Safha İncelemesi, giderlerin denetiminin safhalar itibari ile yapılması ve gider ayrıntılarının tespit edilmesi amacı ile yapılan incelemedir.

<sup>66</sup> Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, Teori Yayıncılık, Ankara 1988, s. 81.

#### 4. Harcamaların Sonrasında Denetimi

Bu safhadaki denetime yetkili kuruluşlar; hiyerarşik amirler, Maliye Müfettişleri, Muhasebat Genel Md. Kontrolörleri, Muhasebe Kontrolörleri, Sayıştay'dır. Burada sadece Maliye Müfettişleri ve Sayıştay'ca yapılan denetim etkili olmaktadır. Hiyerarşik amirlerin çok değişik görevleri bulunduğu için verimli olamamaktadırlar. Muhasebat Kontrolörleri daha çok muhasebe bakımından kontroller yapmaktadır. Genel anlamda burada adı geçen denetim, yapılan işlemlerin muhasebeleştirilmesi sırasında, bu muhasebeleştirme işleminin olması gereken standartlara uygun olup olmadığının denetlenmesidir. Maliye Müfettişlerinin sayısının azlığı sebebiyle, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün bu safhada yardımı, verimlilik açısından yerinde olacaktır. Sayıştay denetimleri de daha çok şekli olduğundan etkisiz olmaktadır. Bir malın alındığının yada hizmetin ifasının tespiti çok zor olduğundan denetimler belge üzerinde yapılmaktadır.

#### 5. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nca Kamu Harcama Süreçlerinde Denetim

5018 sayılı Kanununun, " Faaliyet Raporları ve Kesin Hesap" başlıklı altıncı bölümünde TBMM'nin kamu harcamaları üzerinde iki şekilde denetim yapacağı belirtilmektedir.

##### a. Faaliyet Raporları Üzerinde Yapılacak Denetimler

Faaliyet raporlarını düzenleyen kırk birinci maddede sosyal güvenlik kurumlarını da kapsayacak şekilde, kamu idarelerinin üst yöneticileri tarafından idarenin stratejik planlama ve performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerinin açıklandığı faaliyet raporlarının düzenleneceği ve bu raporların Maliye Bakanlığı'na gönderilebileceği, bu raporların Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirilerek genel faaliyet raporunun hazırlanacağı ve Sayıştay'a gönderileceği, Sayıştay'ın bu raporları denetim sonuçlarını dikkate alarak değerlendirip görüşü ile birlikte TBMM 'ye sunacağı hüküm altına alınmıştır. TBMM de, verilen bu raporlar çerçevesinde, kamu idarelerinin yönetim ve hesap

verme sorumluluklarını görüşecektir<sup>67</sup>. Ayrıca 5018 sayılı kanun kamu harcama denetimlerini yapacak olan birimlerin hangilerinin ne ölçüde yetkili olduğunu da belirtmiştir.

#### b. Kesin Hesap Kanun Tasarıları Üzerinde Yapılacak Denetimler

Kesin hesap kanununun kırk ikinci maddesinde TBMM'nin merkez idare bütçe kanununun sonuçlarını onama yetkisini kesin hesap kanunu ile kullanacağı belirtilmektedir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında; kesin hesap kanun tasarısının muhasebe kayıtları dikkate alınarak, merkezi yönetim bütçe kanununun şekline uygun olarak Maliye Bakanlığınca hazırlanacağı ve bu tasarının bir yıllık uygulama sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren değerlendirmeleri içeren gerekçesiyle birlikte, izleyen mali yılın Haziran ayı sonuna kadar Bakanlar kurulunca TBMM'ye sunulacağı ve bir örneğinin Sayıştay'a gönderileceği de hükme bağlanmıştır.

5018 Sayılı Kamu Mali yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetiminde görev alanlar ile ilgili olarak görev, yetki ve sorumluluklarda bir takım değişiklikler yapılmıştır. 5018 sayılı kanun gereğince Kamu Mali Yönetiminde görev alanlar şu şekilde belirtilmiştir.

Bakanlar; hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili veya ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumludur. Bu sorumluluk, Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve ileri teknoloji enstitüleri için Milli Eğitim Bakanına, mahalli idareler için İçişleri Bakanına aittir. Bakanlar, idarelerinin amaçları, hedefleri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda her mali yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirir. Ayrıca Bakanlar kamu kaynaklarının etkin kullanımından da TBMM'ye karşı sorumludurlar(5018 Sayılı Kanun Md.10).

---

<sup>67</sup> Ahmet Arslan ,“5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 145, 2005, s. 182.



Üst Yöneticiler; bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Ancak Milli Savunma bakanlığı'nda üst yönetici bakandır. Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler. Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar(5018 Sayılı Kanun Md.11).

Harcama Yetkilileri; bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde; idareler, merkez ve merkez dışı birimler ve görev unvanları itibarıyla harcama yetkililerinin belirlenmesine, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idarî sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle kendisine ödenek verilen harcama yetkilileri ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabilir(5018 Sayılı Kanun Md.12).

Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır.

Bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekir. Giderlerin gerçekleştirilmesi; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır(5018 Sayılı Kanun Md.33).

Mali Hizmetler Birimi ve Mali Hizmetler Yetkilisi; Kamu idarelerinde aşağıda sayılan görevler, malî hizmetler birimi tarafından yürütülür:

- İdarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek.

- İzleyen iki yılın bütçe tahminlerini de içeren idare bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve idare faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.

- Mevzuatı uyarınca belirlenecek bütçe ilke ve esasları çerçevesinde, ayrıntılı harcama programı hazırlamak ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesini sağlamak.

- Bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile malî istatistikleri hazırlamak.

- İlgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek.

- Genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek.

- Harcama birimleri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını da esas alarak idarenin faaliyet raporunu hazırlamak.

- İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin icmal cetvellerini düzenlemek.

- İdarenin yatırım programının hazırlanmasını koordine etmek, uygulama sonuçlarını izlemek ve yıllık yatırım değerlendirme raporunu hazırlamak.

- İdarenin, diğere idareler nezdinde takibi gereken malî iş ve işlemlerini yürütmek ve sonuçlandırmak.

- Malî kanunlarla ilgili diğere mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak.

- Ön malî kontrol faaliyetini yürütmek.

- İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak.

- Malî konularda üst yönetici tarafından verilen diğere görevleri yapmak.

Alım, satım, yapım, kiralama, kiraya verme, bakım-onarım ve benzeri malî işlemlerden; idarenin tamamını ilgilendirenler destek hizmetlerini yürüten birim, sadece harcama birimlerini ilgilendirenler ise harcama birimleri tarafından gerçekleştirilir. Ancak, harcama yetkililiği görevi uhdesinde kalmak şartıyla, harcama birimlerinin talebi ve üst yöneticinin onayıyla bu işlemler destek hizmetlerini yürüten birim tarafından yapılabilir.

Malî hizmetler biriminin yapısı teşkilât kanunlarında gösterilir. Malî hizmetler birimlerinin çalışma usûl ve esasları; idarelerin teşkilat yapısı dikkate alınmak ve stratejik planlama, bütçe ve performans programı, muhasebe-kesin hesap ve raporlama ile iç kontrol fonksiyonlarının ayrı alt birimler tarafından yürütülebilmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca hazırlanarak Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir(5018 Sayılı Kanun Md.60).

Harcama yetkilisinin uygun görmesi ve karşılığı ödeneğin saklı tutulması kaydıyla, ilgili kanunlarda öngörülen haller ile gerçekleştirme işlemlerinin tamamlanması beklenilemeyecek ivedi veya zorunlu giderler için avans vermek veya

kredi açmak suretiyle ön ödeme yapılabilir. Verilecek avansın üst sınırları merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilir. Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini 5018 sayılı kanunun 11. maddesi gereği harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler.

Ön malî kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar. Ön malî kontrol süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur. Kamu idarelerinde ön malî kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür. Harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılacak asgarî kontroller, malî hizmetler birimi tarafından ön malî kontrole tâbi tutulacak malî karar ve işlemlerin usûl ve esasları ile ön malî kontrole ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığınca belirlenir. Kamu idareleri, bu standart ve yöntemlere aykırı olmamak şartıyla bu konuda düzenleme yapabilir. Kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararı, zararın olduğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiziyle birlikte ilgililerden tahsil edilir.

Kamu zararlarının tahsiline ilişkin usul ve esaslar, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirlenir. Ön malî kontrol görevi, idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde, harcama birimleri ve malî hizmetler birimi tarafından yerine getirilir. Ön malî kontrol, harcama birimleri tarafından yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrollerden oluşur. Malî hizmetler birimi tarafından yapılacak ön malî kontrol, Usul ve Esaslarda belirtilen kontroller ile idarelerce yapılacak düzenlemeler çerçevesinde bu birim tarafından yapılması öngörülen kontrollerden meydana gelir.

Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin malî karar ve işlemler, harcama birimleri ve malî hizmetler birimi tarafından idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama veya finansman programları, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluk yönlerinden kontrol edilir. Malî karar ve işlemler harcama birimleri tarafından kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması açısından da kontrol edilir. Ön malî

kontrol sonucunda uygun görüŖ verilir verilmemesi, danıŖma ve önleyici niteliği haiz olup, malî karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında bağlayıcı değildir.

Malî karar ve işlemlerin ön malî kontrole tâbi tutulması ve ön malî kontrol sonucunda uygun görüŖ verilmiŖ olması, harcama yetkilileri ve gerçekteŖtirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Harcama yetkilileri, yardımcılarını veya hiyerarŖik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekteŖtirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirir. Ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekteŖtirme görevlileri, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön malî kontrol yaparlar. Bu gerçekteŖtirme görevlileri tarafından yapılan kontrol sonucunda, ödeme emri belgesi üzerine “Kontrol edilmiŖ ve uygun görülmüŖtür” Ŗerhi düŖülerek imzalanır. Harcama birimlerinde ve malî hizmetler biriminde yapılan kontrol sonucunda, malî karar ve işlemin uygun görülmemesi halinde, dayanak belgenin üzerine “Kontrol edilmiŖ ve uygun görülmüŖtür” Ŗerhi düŖülür veya yazılı görüŖ düzenlenir.

Malî karar ve işlemin uygun görülmemesi halinde ise nedenleri açıkça belirtilen bir görüŖ yazısı yazılarak kontrole tâbi karar ve işlem belgeleri eklemek suretiyle ilgili birimine gönderilir. Mevzuatına uygun olarak giderilebilecek nitelikte eksiklikleri bulunan malî karar ve işlemlerde, bu eksiklikler ve nasıl düzeltilbileceği hususları belirtmek ve bunların düzeltilmesi kaydıyla işlemin uygun görüldüğü Ŗeklinde yazılı görüŖ düzenlenebilir.

Malî hizmetler biriminde ön malî kontrol yetkisi malî hizmetler birimi yöneticisine aittir. Kontrol sonucunda düzenlenen yazılı görüŖ ve kontrol Ŗerhleri malî hizmetler birimi yöneticisi tarafından imzalanır. Malî hizmetler birimi yöneticisi, bu yetkisini sınırlarını açıkça belirtmek Ŗartıyla yazılı olarak yardımcısına veya birimin iç kontrol alt birim yöneticisine devredebilir. Malî hizmetler birimi yöneticisinin harcama yetkilisi olması durumunda ön malî kontrol görevi, iç kontrol alt birim yöneticisi tarafından yürütülür.

Malî hizmetler biriminin ön malî kontrolüne tâbi malî karar ve işlemlerin kontrolü, birimin iç kontrol alt birimi tarafından yerine getirilir. Harcama birimlerinde ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön malî kontrol görevi, ödeme emri

belgesi düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlisi tarafından yerine getirilir.

Ön malî kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar. Ön malî kontrol süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur. Kamu idarelerinde ön malî kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür(5018 Sayılı Kanun Md.58).

Gerçekleştirme görevlileri; Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler(5018 Sayılı Kanun Md.33).

Muhasebe Yetkilileri; Her mutemet ön ödemelerden harcadığı tutara ilişkin kanıtlayıcı belgeleri, ilgili kanunlarında belirtilmemiş olması halinde avanslarda bir ay, kredilerde üç ay içinde muhasebe yetkilisine vermek ve artan tutarı iade etmekle yükümlüdür(5018 Sayılı Kanun Md.35).

Muhasebe işlemlerine, hesap planlarına ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak belgelerin şekil ve türlerine ilişkin düzenleme, beşinci fıkrada belirtilen yönetmeliğe uygun olarak, ilgili idarelerin görüşü alınmak suretiyle merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığınca; sosyal güvenlik kurumları için ilgili idarelerce, mahallî idareler için ise İçişleri Bakanlığınca Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle hazırlanır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin detaylı hesap planlarına ilişkin hususlar Maliye Bakanlığınca belirlenir(5018 Sayılı Kanun Md.49). Muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. Bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisidir. Memuriyet kadro ve unvanlarının muhasebe yetkilisi niteliğine etkisi yoktur. Muhasebe yetkilileri, ödeme emri eki belgelerin, ödemesi yapılacak giderin çeşidine ve alım şekline göre Merkezi

Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğinde ve özel mevzuatında öngörülen belgelerden olmasını ve bu belgelerin eksiksiz olarak ödeme emri belgesi ekine bağlanmasını kontrol etmekle sorumlu olup, belgelerin alınan mal veya hizmet ya da yapılan iş bazında miktar veya ara toplam olarak bütçedeki tertiplerine uygunluğunun kontrolünden ve doğruluğundan sorumlu değildir.

Muhasebe yetkilisi Mutemetleri; Harcama yetkilisinin uygun görmesi ve karşılığı ödeneğin saklı tutulması kaydıyla, ilgili kanunlarda öngörülen haller ile gerçekleştirme işlemlerinin tamamlanması beklenilemeyecek ivedi veya zorunlu giderler için avans vermek veya kredi açmak suretiyle ön ödeme yapılabilir. Verilecek avansın üst sınırları merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilir.

Sözleşmesinde belirtilmek ve yüklenme tutarının yüzde otuzunu geçmemek üzere, yüklenicilere, teminat karşılığında bütçe dışı avans ödenebilir. İlgili kanunların bütçe dışı avans ödenmesine ilişkin hükümleri saklıdır.

Açılmış akreditiflere ilişkin kredi artıkları ertesi yıla devredilmekle birlikte ödenekleri iptal olunur. Devredilen kredi artıklarının karşılığı, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanı, diğer kamu idarelerinde ise üst yönetici tarafından idare bütçesinin ilgili tertibine ödenek kaydolunur.

Sözleşmelerin bitim tarihlerinde henüz bir kısım hizmet yerine getirilememiş veya zorunlu nedenlerle sözleşmenin uygulanmasına başlanılamamış ancak, ilgili idarece ek süre verilmiş ve bu süre ertesi mali yıla taşmış ise; yıl sonunda yüklenme artığı devredilir ve bu tutarlara ilişkin ödenekler hakkında akreditiflerle ilgili hükümler uygulanır. Devredilen yüklenme artığı karşılığı hizmet ek süre içinde yerine getirilerek kanıtlayıcı belgeleri verildiğinde, tutarı hizmetin yapıldığı yıl bütçesine gider kaydıyla ödenir. Muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkili olanlar muhasebe yetkilisi mutemedidir. Muhasebe yetkilisi mutemetleri doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumludur(5018 Sayılı Kanun Md.61).

İç denetçiler; kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır. Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim

ve kontrol yapılarını değerlendirmek. Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak. Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak. İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek. Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak. Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak. Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek. İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir. İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz. İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile mali hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na gönderilir(5018 Sayılı Kanun Md.64).

### **III. TÜRKİYE'DE KAMU HARCAMA DENETİMİNİ GERÇEKLEŞTİREN ORGANLAR**

Mali denetimin Türkiye'de yapılmasında yetkili kılınmış bir takım kurum ve kuruluşlar bulunmaktadır. Bunları çeşitli gruplara ayırmak mümkündür. Anayasal sistemimize göre genel ve katma bütçeli idareler Sayıştay tarafından, sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya yada dolaylı olarak devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıkları, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu tarafından denetlenmektedir. Parlamento adına denetim yapan bu iki örgütün dışında bağlı bulunduğu tüzel kişiliğe rapor sunan ve yaptıkları faaliyetler, iç denetimden çok dış denetim tanımı kapsamına giren kurullar vardır. Bunlar, Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlık Teftiş kurulu ve Maliye Teftiş Kurulu'dur. Parlamento adına denetim yapmadıkları için bu kurulları dışarıda tutarsak, parlamento adına yapılan denetimin anlamsız bir şekilde parçalı olduğunu, ayrıca denetlenmeyen alanların ve konuların bulunduğunu, hatta bazen bu iki denetim örgütünün dışında özel olarak oluşturulan denetim heyetleri eliyle dış denetim işlevinin yerine getirilmeye çalışıldığı



görülmektedir<sup>68</sup>. Mali denetim ile ilgili olarak kuruluşlar; Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Sayıştay, Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlık Teftiş Kurulları, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulları şeklinde sıralanabilir.

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Anayasa'nın 165. Maddesinde belirtilmiş olan KİT'leri iktisadi, mali, idari, hukuki bakımdan denetim altında tutmakla görevlidir. Yüksek Denetleme Kurulu ayrıca Sosyal Güvenlik Kuruluşları ve Özel Kanunlarında denetim görevi kendisine verilen kurum ve kuruluşların denetimini de yapmaktadır. Dış Denetim konusunda ülkemizde en yetkili kurumlar, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu ve Sayıştay'dır. Başbakanlık Teftiş Kurulu'nun da dış denetim bakımından görevleri bulunmaktadır. Devlet Denetleme Kurulunun da faaliyetleri dış denetim kapsamında yer almaktadır.

Ülkemizde bağımsız dış denetim ağırlıklı olarak Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yapılmaktadır. Genellikle bu denetim SPK 'ya tabi denetim elemanları tarafından yapılmaktadır. Bu denetim birimi dışında denetim yetkisi bulunan birimler şu şekilde sıralanabilmektedir.

Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu: Şirketlerin işlem ve hesaplarının Türk Ticaret Kanunu(TTK)'na uygunluğunu inceler.

Ticaret Bakanlığı Sigorta Murakebe Kurulu: Sigorta şirketlerinin sigortacılık faaliyetlerini denetler.

Ticaret Bakanlığı Kooperatifler Teftiş Kurulu: Kooperatiflerin işlemlerinin denetimini yapar.

Maliye Teftiş Kurulu,Hesap Uzmanları Kurulu ve Gelirler Kontrolörleri: Beyan edilen vergilerin doğruluğunu denetler.Bunun yanında belirtmek gerekir ki kamusal iç denetimi de yüksek denetim yapmaktadır.Ayrıca kamusal alanda Maliye Teftiş Kurulu iç denetim de yapmaktadır.

Hazine Müsteşarlığı Bankalar Yeminli Mürakıplar Kurulu: Bankaların işlemlerinin uygunluk denetimini yapar.

Sigorta Teftiş Kurulu: İşletmelerin sosyal sigortalar ile ilgili işlemlerinin mevzuata uygunluğunu denetler.

---

<sup>68</sup> Gülen, a.g.e., [http://www.tesev.org.tr/etkinlik/denetim\\_f\\_gulen\\_dis\\_denetim\\_sistemi.doc](http://www.tesev.org.tr/etkinlik/denetim_f_gulen_dis_denetim_sistemi.doc), Erişim : 05.04.2005.

Başbakanlık Teftiş Kurulu, bütün kamu kurum ve kuruluşları ile Kamu İktisadi Teşebbüslerinde, bunlara bağlı iştirak ve ortaklıklarında, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarında, vakıflarda, derneklerde, kooperatiflerde ve her seviyedeki işçi ve işveren teşekküllerinde, teftiş denetim, veya bu maksatla kurulmuş olan birimlerin görev yetki ve sorumluluklarına haiz olarak gerektiğinde her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftiş yapmak ve yaptırmak görev ve yetkisine sahiptir<sup>69</sup>. Ayrıca bu kurul bütün kamu kurum ve kuruluşları ile Kamu İktisadi Teşebbüslerinde, teftişin verimliliği açısından genel prensipleri tespit etmek denetim şirketlerini gerektiğinde denetlemek yetkisi ile donatılmıştır.

## **A. ANAYASA GEREĞİNCE FAALİYET GÖSTEREN DENETİM ORGANLARI**

Anayasal olarak mali denetim görevini sürdüren kuruluşlar; Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Sayıştay, Devlet Denetleme Kurulu ve Maliye Teftiş Kurulu'dur.

### **1. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu (BYDK)**

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, 4 Temmuz 1938 tarihinde yürürlüğe konulan 3460 sayılı "Umumi Murakabe Heyeti" adıyla kurulmuş ve söz konusu kanunla, bugün "Kamu İktisadi Teşebbüsü" olarak ifade edilen kuruluşların idare şekli ve tarzlarını, amaçlarına uygun olarak iktisadi, ticari ve sınai esas ve gereklere paralel bir şekilde, rasyonel ve verimli bir tarzda çalışıp çalışmadıklarını benzer müesseselerde karşılaştırmalı olarak denetlenmesi, incelenmesi ile görevlendirilmiştir<sup>70</sup>. Burada anlatılan günümüzde geliştirilmiş olup BYDK denetimi içerisine Sosyal Güvenlik Kuruluşları ve bir kısım fonlar da alınmıştır.

Parlamente demokrasilerde devletin gelir, gider ve mallarının meclis tarafından denetlenmesi, sistemin kaçınılmaz bir gereğidir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının koyduğu sisteme göre bu yetki, genel ve katma bütçeli idareler

<sup>69</sup> Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, **Tanıtım Kitabı**, Ankara 2001, s. 1.

<sup>70</sup> y.a.g.e., s. 9.

yönünden meclis adına Sayıştay'ca sermayesinin yarısından fazlasına devletin sahip olduğu kuruluş ve ortaklıklar yönünden Yüksek Denetleme Kurulu'nca yapılan denetimler sonucu düzenlenen raporlar üzerinden, doğrudan TBMM Kamu İktisadi Teşebbüsleri komisyonu tarafından kullanılmaktadır.

Devletin ekonomik gelişimi, gelecekle ilgili yatırımlar için, devletin sermaye birikimi için, devlet teşebbüsleri planlanırken bununla beraber denetim şekli ve usulü üzerinde de durulmuş ve Yüksek Denetleme Kurulu'na ihtiyaç duyulmuştur.

Bu denetim ihtiyacı KİT'lerin ekonomideki etkilerinin artması sebebi ile oldukça fazla bir şekilde hissedilmeye başlanmıştır. BYDK, Mustafa Kemal Atatürk'ün önderliğinde mecliste gündeme getirilmiş ve 04/07/1938 tarihinde, 3460 sayılı "Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilatı ile İdare ve Murakebeleri Hakkında Kanun" çıkarılmıştır. Bu kanunda Yüksek Denetleme Kurulu kuruluş, görev ve çalışma esasları da belirtilmiştir.

BYDK'nın görevi, adı geçen kuruluşların, idare edilmelerini, ilgili kuruluşların kuruluş amaçlarına uygun olarak her hesap yılı içerisinde en az bir defa incelemek ve denetlemektir. Bunun yanında BYDK'nın bu incelemeler sonunda, incelemeye tabi tuttuğu kuruluşların bilançoları kar ve zararına ilişkin raporlarda hazırlamak gibi görevleri bulunmaktadır. Bu belirlenen amaçlar dahilinde BYDK kurulmuş ve bir yıl içinde teşkilatlanmıştır. Bir başkan ve yedi üyeden oluşacağı tespit edilmiştir.

#### a. Kurulun İdari Yapısı

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun idari yapısını, kurul başkanı, üyeler kurulu, denetim ve inceleme kurulu, genel sekreterlik ve hukuk danışmanlığı olarak ayırmak mümkündür.

i. Kurul Başkanı

Denetleme Kurulunun yönetimini ve temsilini üstlenmiştir. Başlıca görevleri;

- Üyeler Kurulu'na başkanlık etmek,
- Üyeler Kurulu'nda alınan kararları uygulamak,
- Grup çalışma programlarına onay vermek,
- Bütçe kesin hesabını ve kadroları hazırlamak,
- Kurul raporlarını başbakanlığa sunmaktır.

Kurul başkanına, her sene tayin edilen başkan vekili, başkanın olmaması durumunda kurula vekaleten başkanlık eder. Kurul başkanlarının en az 20 yıl kamuda başarı ile çalışmış olmaları gerekmektedir. Bu 20 yıllık sürenin en az üç yılını kurul üyesi olarak veya üst düzey yönetici olarak geçirmiş olmaları gerekmektedir. Atama, Başbakan veya ilgili devlet bakanı ve Başbakan yardımcısı veya Devlet Bakanının önerisi üzerine Bakanlar kurulunca atanır.

ii. Üyeler Kurulu

Üyeler kurulu, denetleme kurulunun en yüksek karar organıdır. Başlıca görevleri, denetimin usulünü saptamak, gruplarca hazırlanan denetim raporlarını incelemek ve düzenlenmesi gerekli yer varsa gerekli düzenlemeleri yapmak, yönetmelik ve denetleme kılavuzu tasarılarını kabul etme, başkan ve üyelerin önerilerini karara bağlamaktır. Ayrıca üyeler kurulundaki üyeler, denetim ekiplerini, hazırlanan raporları Kurul Başkanlığına vermektedirler.

Kurul üyelerinin; yarısı Başbakan veya Başbakan Yardımcısı ve ilgili devlet bakanı tarafından atanır. Bundan başka devlet bakanının önerisi üzerine de atanabilmektedir. Üyeler kurulunun diğer yarısı, üyeler kurulunca, baş denetçilerden, her boş üyelik için gösterilecek iki aday arasından Bakanlar Kurulunca atanır\*.

---

\* 72 sayılı KHK.Md.10.-11.

### iii. Denetim ve İnceleme Grupları

Bu gruplar bir üyenin başkanlığından yeteri kadar baş denetçi, denetçi ve denetçi yardımcılardan oluşur. Bu grupların görevleri, yıllık çalışma raporlarına göre kuruluşların denetimlerini yapmak ve bu denetimlerle ilgili olarak raporlarını hazırlamaktır<sup>71</sup>. BYDK' da 18 denetim ve inceleme grubu bulunmaktadır. Bu gruplar yukarıdaki şekilde belirtilmiştir. Her bir grubun denetlediği kurum ve kuruluşların listesi yıllık iş programlarında belirtilmiştir. Bunların yanı sıra baş denetçiler ve denetçiler de bulunmaktadır. Baş denetçilerin görevi çalışma programları ile verilen konularda denetim yapmak ve rapor hazırlayarak, üyeler kuruluna bu raporlar ile ilgili olarak açıklamalarda bulunmaktır. Baş denetçiler ayrıca kurul başkanı ve grup başkanının verdiği işleri de yapmaktadır. Baş denetçiler, Üyeler kurulunun önerisi üzerine Başbakan veya ilgili devlet bakanı ve Başbakan yardımcısı veya devlet bakanı tarafından atanır. Denetçiler baş denetçinin gözetiminde görev yapmaktadırlar. Görevleri baş denetçi ile aynıdır Denetçi yardımcıları da yine Grup başkanı, baş denetçi veya denetçinin yönetim ve gözetimi altında çalışma programı gereğince istenen işlemleri yapmaktadır. Denetçi yardımcıları Kurul Başkanı'nca atanır.

Kurul Başkanı → Grup Başkanı → Baş denetçi → Denetçi → Denetçi Yardımcısı şeklinde bir hiyerarşik yapı bulunmaktadır.

### iv. Genel Sekreterlik ve Hukuk Danışmanlığı

Kurul Başkanı, Baş Denetçi veya denetçiler arasından birini genel sekreter olarak değerlendirir. Genel sekreter, kurul başkanlığına bağlıdır ve idari şubelerin yönetimiyle görevli ve sorumludur. Genel sekreterliğe bağlı olarak çalışan idari şubeleri;

- Kurul Bürosu Müdürlüğü,
- Personel Müdürlüğü,
- Saymanlık Müdürlüğü,

---

<sup>71</sup> Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Resmi İnternet Sitesi, <http://www.ydk.gov.tr/>, Erişim: 23.06.2005.

- Haberleşme ve Arşiv Müdürlüğü,
- Kitaplık Müdürlüğü olarak sıralanabilir.

İdari şube personeli genel sekreterin önerisi üzerine Kurul Başkanı'nca atanır. Hukuk danışmanlığı, Kurul Başkanı'na bağlı olarak çalışır. Başkanlıkça istenecek konularda hukuki danışmanlık yapar ve görüş bildirir. İstenmesi durumunda yargı mercileri önünde Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nu temsil eder. Ayrıca Hukuk Danışmanı, Kurul Başkanı'nca atanır.

#### b. Kurulu Düzenleyen Yasalar

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu ile ilgili olarak iki ayrı KHK ve bir kanun çıkarılmıştır.

KHK'ler ;

- 24/06/1983 tarihli 72 sayılı KHK, YDK 'nın kuruluş amacını,görev ve yetkilerini, teşkilat yapısını, denetleme esaslarını, rapor şekillerini ve mali hükümleri kapsamaktadır.

KİT'ler hakkındaki 08/06/1984 tarih ve 233 sayılı KHK'nin " Denetleme " başlıklı 5.'inci bölümünde, teşebbüs müessese ve bağlı ortaklıkların BYDK 'nın mali idari ve teknik yönden denetimine tabi olduklarını belirtmiştir.

KİT'ler ile fonların TBMM' ce Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkındaki 02/04/1987 tarih ve 3346 sayılı Kanunda da TBMM'ce KİT komisyonunun oluşturulması ile çalışma usul ve esasları düzenlenmiş; kanun kapsamına giren kuruluşların BYDK 'ca denetiminde yöntemler belirtilmiştir.

Bu kanun hükmünde kararnameler ve kanunlar haricinde bir kısım kurumların ve fon kuruluşlarının da kendi konularında denetimlerinin BYDK 'ca yapılacağına dair özel hükümler bulunmaktadır.

72 sayılı KHK de BYDK 'nın denetim kapsamına KİT 'ler özel kanunlarında BYDK denetimine tabi olan kuruluşlar ve Sosyal Güvenlik kuruluşları girmektedir. Ancak açıkça görülebileceği üzere BYDK denetiminin büyük kısmını, KİT'lerle bunların müessese ve bağlı ortaklıkları kapsamaktadır.

BYDK özelleştirme içinde olan kuruluşlarında denetiminden sorumludur. Örneğin 233 sayılı KHK kapsamında olan TPAO ile özelleştirme kapsam ve programında bulunan kurumlarda BYDK denetimine tabidir. KİT kapsamında olmamakla birlikte, özel kanunlarında BYDK' ca denetlenmeleri öngörülen kanun, kuruluş ve fonlara da; Yüksek Öğretim Kredi ve Yurtlar Kurumu, Türkiye İş Kurumu, Toplu Konut Fon'u ve Özelleştirme Fon'u ile Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Teşvik Fon'u örnek olarak verilebilmektedir.5018 Sayılı kanunca BYDK denetimi kapsamında olan kuruluşların büyük çoğunluğu Sayıştay denetimine alınmıştır.

Ayrıca T.C. Emekli Sandığı, SSK, Bağ-Kur da BYDK denetimine tabidir. Kamusal hizmetleri yürüten 3346 sayılı kanun kapsamına giren kuruluşları KİT komisyonunun kararı ve Başbakanlığın talimatı doğrultusunda BYDK 'ca denetlenmektedir. Ancak 5018 sayılı kanun bu konuda yeni düzenlemelere yer vermiş ve BYDK denetim kapsamını daraltmıştır.

Daha önceden BYDK denetimine tabi fakat özelleştirme sonrası kamu payı % 50 'nin altına düşmeyen kuruluşlarda BYDK denetim kapsamına girmektedir. Bunun kanuni dayanağı 24/06/1983 tarih ve 72 sayılı BYDK hakkında Kanun Hükmünde kararnamedir.

#### c. Kurulun Görev ve Yetkileri

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nun denetim ile ilgili uyması gereken bir takım yükümlülükler bulunmaktadır. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu her kuruluşu denetlemeye yetkili değildir. Yasalarca buna çeşitli kistaslar getirilmiştir. Örnek vermek gerekirse, halka açık olmaları nedeniyle SPK, yarısından fazlası devlete ait kuruluşların hem SPK hem de BYDK denetimine tabi olduğunu belirtmiştir. BYDK 'nın denetimleri, raporun içeriğine göre ve denetimin türüne göre değişik isimler alabilmektedir.

#### i. Uygunluk Denetimi

Hesap verme yükümlülüğünü ön plana çıkaran bir denetim çeşididir. Bu denetim çeşidinde yönetimin eylem ve işlemleri önceden belirlenmiş esaslara göre uygun olup olmadığı ortaya konulmaktadır.

#### ii. Mali Denetim ve Muhasebe Denetimi

Şirketlerin ekonomik faaliyetlerinin ve hazırlanan finansal raporların belirlenen standartlara uygun olup olmadığını araştırmak amacıyla yapılan denetim çeşididir.

#### iii. Performans Denetimi veya Faaliyet Denetimi

Bu denetim çeşidinde, işletmenin tüm faaliyet ve fonksiyonlarının, işletmeye ait tüm birimlerin incelenerek bu birim ve faaliyetlerin düzgün işlemesi ile ilgili raporlar hazırlanmakta, eksikler tespit edilmekte ve eksiklerin giderilmesi için yönetime bilgi verilmektedir.

#### iv. Ekonomik Denetim

Performans denetimi ile birlikte yürütülen, kapsamlı bir denetim türüdür. Bu denetim türünde, hem standartlara uyum, hem de kuruluş kaynaklarının etkin kullanılıp kullanılmadığı tespiti yapılmaktadır.

BYDK genel anlamı ile ekonomik denetimi uygulamaktadır. Denetime tabi kuruluşlar hakkında var olan eksikleri raporlamak, bu kuruluşların gelecekle ilgili planlarına ön hazırlık oluşturmak ve ekonomik planların etkin bir biçimde hazırlanmasını sağlamaktadır. Aynı zamanda gelecek açısından yönetimin verimli bir şekilde çalışmasına ön ayak olmaktadır.



d. Kurul Denetimine Tabi Olan Kuruluşlar

72 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 1. maddesinde Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nun denetim kapsamına giren kuruluşlar arasında, Kamu İktisadi Teşebbüsleri, özel kanunlarında BYDK denetimine tabi olduğu belirtilen kurum ve kuruluşlar ile Sosyal Güvenlik Kuruluşları olarak sayılmıştır.

- Türkiye'de Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetimi

3346 sayılı kanunun\* 2. maddesinde denetim bakımından Kamu İktisadi Teşebbüsleri ;

Ödenmiş sermayesinin yarısından fazlası kamu tüzel kişilerinince sağlanmış olan kurumlar ve bu kurumların ödenmiş sermayelerinin yarısından fazlasını sağladıkları kurumlar, bu sayılanların dışında kendilerine bazı kamusal yetkiler verilmiş ve esas görevi bu kamusal hizmeti yerine getirmek olan kamusal kurum niteliğindeki meslek kuruluşlarından olmayan özel kanunlara tabi kurumlar ve İller Bankası olarak gösterilmiştir.

- Özel Kanunlarında BYDK Denetimine Tabi Kurum ve Kuruluşlar ;

KİT'lere ilişkin 233 sayılı kanun hükmünde kararnamenin kapsamı dışında kaldığı halde bazı kurum ve kuruluşlar özel kanunları aracılığı ile BYDK denetimine tabi tutulmuşlardır.5018 sayılı kanun ile bu kuruluşların büyük çoğunluğu Sayıştay denetimine bırakılmıştır.

SSK, Bağ-Kur, T.C.Emekli Sandığı gibi sosyal güvenlik kuruluşları ile Müessese ve Bağlı Ortaklıkları da 72 sayılı KHK gereğince YDK denetimine tabidir.

3346 sayılı yasanın gereği olarak TBMM 'nin denetimine tabi olan, Elektrik İşleri Etüd İdaresi, Maden Tetkik ve Arama Enstitüsü, İller Bankası, bakanlığın talimatı ve TBMM KİT Komisyonu kararı ile BYDK tarafından denetlenmektedir.

---

\* Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun.

## b. Sayıştay

Devlet bütçesinin dış denetimini yapan Sayıştay'ın görevleri Anayasa tarafından belirlenmiştir. 1961 Anayasasının 127. maddesine dayanılarak çıkarılan 832 sayılı Sayıştay Kanunu ile Sayıştay'ın örgütlenişi, işlevleri, görev ve yetkileri belirtilmiştir. 1982 Anayasası 160. maddesi ile de Sayıştay mali denetim görevini üstlenmiştir. Sayıştay'ın denetiminin konusu, devlet bütçesinin uygulanması ile ortaya çıkan, Saymanlıkların para ve mal hesaplarıdır.

### a. Sayıştay'ın İdari Yapısı

Sayıştay'ın idari yapısı beş ana birimden oluşmaktadır;

- Birinci Başkanlık,
- Yargı ve Karar Organları,
- Denetim ve İnceleme Birimleri,
- Savcılık,
- Yönetim Birimleri olarak belirtilebilir.

Birinci Başkanlık: Sayıştay'ın genel yönetimini üstlenmiştir. Sayıştay'ın en büyük idari amiridir, bu vesile ile Sayıştay'ın işleyişinden sorumludur. Genel Kurul'un başkanıdır. Yönetim işlerini, birinci başkan ile beraber Genel Sekreter yürütür. Genel Sekreter daha çok yönetim işlerinin yardımcısı sıfatındadır.

Yargı ve Karar Organları: Sayıştay'ın yargı ve karar organlarını altı ana başlıkta belirtmek mümkündür. Bunlar;

Daireler: Bir başkan ve 6 üyeden oluşur. Hesap mahkemesidirler. Sekiz adettir.

Daireler Kurulu: Ödenek ve kadro dağıtım işleri ile sözleşme tescil işlerinden doğan tereddütleri, son karar organı olarak karara bağlar.

Temyiz Kurulu: Dört daire başkanı ile her daireden seçilecek iki üyeden oluşur. Her yıl başkan ve üyelerin dörtte biri yenilenir. Bu kurul, dairelerin yargısal kararlarına

yapılan itirazların yargısal yoldan incelenerek onaylandığı veya bozulduğu bir kuruldur. Temyiz kurulu kararları kesindir<sup>72</sup>.

**Genel Kurul:** Birinci başkanın başkanlığı altında daire başkanları ile üyelerden oluşur. Sayıştay'ın idari karar alan en yüksek organıdır. Daireler arası içtihadı birleştirir. Sayıştay hakkındaki yasalarda görüş belirtir.

**Yüksek Disiplin Kurulu:** Disiplin kovuşturması işlerini karara bağlar. Sayıştay birinci başkanı, daire başkanları ve üyeleri hakkında disiplin kovuşturmasına ilişkin kararlar verilir.

**Memurlar Seçim ve Disiplin Kurulu:** Başkan ve üyeler dışında kalan meslek mensupları ile diğer memurların atanma ve yükselme işlerini yürütür. Bunların disiplin kovuşturmasına ilişkin kararlarını verir.

**Denetleme ve İnceleme Birimleri:** Denetçilerden oluşan bu yapı birinci başkan tarafından seçilen bir şefçe yürütülür.

**Savcılık:** 832 sayılı Sayıştay Kanununun 2. maddesinde hazine temsilcisi sıfatı ile Sayıştay Savcılığı bulunur. Savcı hazinenin temsilcisidir. Savcı bir adettir fakat her daire için bir adet savcı yardımcısı bulunmaktadır.

**Yönetim Birimleri:** Destek Hizmetlerini yerine getiren birimlerdir. Özlük işleri, sivil savunma evrak müdürlüğü gibi.

#### b. Sayıştay'ın Görev ve Yetkileri

Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir<sup>73</sup>. Sayıştay'ın görev ve yetkilerini daha geniş şekilde ele alırsak; 832 sayılı kanunun yirmi sekizinci maddesinde Sayıştay'ın

<sup>72</sup> Safiye Kaya, "Sayıştay'ların Denetim Alanları", **Sayıştay Araştırma ve Tasnif Grubu**, Ocak 2001, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/denetimalanlari.pdf>, Erişim: 02.10.2005.

<sup>73</sup> Kaya, a.g.m., <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/denetimalanlari.pdf>, Erişim: 02.10.2005.

Genel ve Katma Bütçeli Dairelerin, bu daireler tarafından sermayesinin yarısı veya yarısından fazlasına katılmak suretiyle sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslerin, kanunlarla Sayıştay denetimine tabi tutulan diğer kurumların bütün gelir,gider ve mallarıyla nakit, tahvil, senet gibi kıymetlerinin alınıp verilmesini, saklama ve kullanılmasını denetlemekte yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. Ayrıca ilgili madde Sayıştay'ın hangi durumlar ile ilgili olarak incelemeye yetkili olduğu ve hangi durumlarda meclise rapor vereceğini de hüküm altına almıştır.

832 sayılı Sayıştay kanununun yirmi dokuzuncu maddesinde Sayıştay'ın denetim işlemini yerine getirirken denetimin daha etkin bir hal alabilmesi için kullanabileceği yetkiler sıralanmıştır. Bu yetkiler; Sayıştay'ın kendisine yüklenen görevleri yerine getirilmesi sırasında Bakanlık, kurul ve kurumlara, idare amirleriyle, sayman ve diğer sorumlularla doğrudan yazışabilmek, gerekli gördüğü belge, defter ve kayıtları göndereceği mensupları vasıtası ile görmeye veya dilediği yere getirmeye ve sözlü bilgi almak üzere her derece ve sınıftan ilgili memurları çağırabilmek, bakanlık, daire ve kurumlardan temsilci isteyebilmek, Sayıştay denetimine giren işlemlerle ilgili her türlü bilgi ve belgeyi, devlet, özel idare, belediye vs. resmi kurumlardan isteyebilmek, Sayıştay denetimine giren daire ve kurumların işlemleriyle ilgili kayıtları denetimin her safhasında inceleyebilmek şeklinde belirtilebilmektedir. İlgili madde gereği haklı bir sebebe dayanmaksızın Sayıştay'ın taleplerini tam olarak yerine getirmeyen yetkililer hakkında disiplin kovuşturması yapılacağı da hükme bağlanmıştır.

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için Sayıştay'ın görev ve yetkilerini işlevsel anlamda ayırarak belirtmek gerekirse;

#### i. Denetim İşlevi

Hesap işlemlerinde yasaların doğru uygulanıp uygulanmadığı kontrol edilerek, şayet yanlış uygulanma sonucu devletin veya kişilerin kayıpları varsa, bunların nasıl telafi edilerek adaletin sağlanacağı ile ilgili çözüm önerileri sunulmaktadır. Denetim işlevi Sayıştay yargısının ön hazırlığı niteliğindedir.

Denetim gelir, gider ve mal hesap ve işlemlerine, ilgili yasaların doğru uygulanmadığını bir iddia şeklinde ortaya koyan ve hiçbir kesinliği bulunmayan tespit işlemidir<sup>74</sup>. Denetim; inceleme sorgulama ve raporlama aşamaları olan ve sonuçları bir karara bağlaması gereken bir hizmettir. Sayıştay'ın hesap ve işlemleri denetleme işlerini şöyle sıralayabiliriz;

(a) Gelir hesap ve işlemlerinin incelenmesi

Sayıştay denetimine tabi kurumların tüm gelirlerinin ve hesaplarının Sayıştay'a verilmesi ve gelir denetiminin, tahakkuk aşamasından sonra yapılmasını öngörülmüştür. Devlet denetiminin yargı yolu ile yapılması iki şekilde olmaktadır. Bunlar, yalnız gelir saymanlarının idari hesaplarının yargılanması, gider saymanlarının, gelir de toplamaları durumunda gelir hesaplarının da yargılanması şeklindedir. Sayıştay denetim sonuçları " ilamla" ilgililere tebliğ edilir<sup>75</sup>. Anayasamız gelir denetiminde Sayıştay'a yetki vermesine rağmen Sayıştay'ın gelir denetiminde yeterli verimliliğe sahip olmadığı gözlemlenmektedir.

(b) Gider hesap ve işlemlerinin incelenmesi

Bu denetimler Sayman hesapları içinde yapılmaktadır. Gider denetimi ile ilgili olarak 832 sayılı Sayıştay kanununun 31. maddesi "Genel ve katma bütçelerden yapılan harcamalar Sayıştay'ca harcamadan sonra ve aylık olarak incelemeye tabi tutulabilir. Bu suretle incelenecek hesaplara ilişkin belge, kayıt, defter ve cetvellerin Sayıştay'a gönderilme süreleri ve bu tarz incelemenin hangi yerlerdeki hesaplara uygulanacağı Maliye Bakanlığının mütalaası alınarak Genel Kurulca tespit edilir." şeklindedir.

Denetçiler tarafından yapılan inceleme sonucunda mevzuata uygun görülmeyen işlemler sorumlulara bildirildikten ve yazılı savunmaları alındıktan sonra rapor haline getirilmektedir.

<sup>74</sup> Bedri Gürsoy, **Kamusal Maliye-Bütçe**, II.Cilt, Sevinç Matbaası, Ankara 1981, s. 529.

<sup>75</sup> Coşkun, a.g.e., s. 78.

Bu kanun gereğince yapılacak inceleme ve denetlemeler sırasında, harcamaların ilişkili bulunduğu mevzuat, yoruma müsait görüldüğü takdirde keyfiyet Sayıştay görüşü tespit edilmek üzere Birinci Başkanlığa bildirilir ve alınacak sonuca göre işlem yapılır.

#### Sayıştay'ın Uygulama Öncesi Denetimi:

Sayıştay'ın 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nda üstlenmiş olduğu önceden vize ve tescil işlemleri 24/12/2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu uyarınca yürürlükten kaldırılmıştır. 5018 sayılı kanunun 58 inci maddesi harcama öncesi kontrol süreci, ödenek tahsis edilmesi, yüklenmeye girişilmesi, ihale yapılması, sözleşme yapılması, mal veya hizmetin teslim alınması, işin gerçekleştirilmesi, ödeme emri belgesi düzenlenmesi ve harcama yetkilisi tarafından alınacak benzeri mali kararları kapsar.

Ayrıca ilgili kanun, harcama öncesi kontrol görevini ilgili kamu idaresinin yönetim sorumluluğu çerçevesinde mali kontrol yetkilisine devretmiştir. Bunun yanında genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin merkez dışı birimlerinde harcama öncesi kontrol görevi il defterdarlıkları tarafından yerine getirileceği de hüküm altına alınmıştır.

Burada adı geçen mali kontrol yetkilisi; alınacak mali kararların kullanılabilir ödenek tutarı, bütçe tertibi, ayrıntılı harcama programı ile harcamanın bütçe ve gider mevzuatına uygunluğunu kontrol etmektedir. Mali kontrol yetkilisi bu kontrol sonucunda mevzuata aykırı bir durum görmediği takdirde vize işlemini gerçekleştirir. Vizeye uygun görülmeyen işlemler harcama yetkilisine bildirilir. Harcama yetkilisinin ısrarı halinde, mali kontrol yetkilisine ve muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirilmiş olması kaydıyla mali işlemler gerçekleştirilir. Bu durumda harcama yetkilisi, kişisel sorumluluk üstlenmiş sayılır ve bu işlemler en geç beş iş günü içinde mali kontrol yetkilisince ilgili üst yönetici ile Maliye Bakanlığına ve Sayıştay'a bildirilir.

### Sayıştay'ın Uygulamadan Sonraki Denetimi:

Sayıştay denetimine giren kurumların gelir, gider ve mal hesaplarına ilişkin işlemlerinin gözetilmesinden sorumlu saymanların kayıt ve belgelerinin incelenmesi ve yargılama yoluyla denetlenmesi uygulamadan sonraki denetimin özünü oluşturur<sup>76</sup>. Saymanların gelir, gider ve mal hesapları Sayıştay genel kurulunun vereceği karar göre yerinde veya merkezde Sayıştay denetçileri tarafından incelenir. Sayıştay denetçileri yaptıkları incelemelerde olumsuzluklarla karşılaştıklarında, ilgililerin savunmalarını alarak kendi görüşleri ile birlikte raporlarına eklerler; raporlar yargılamaya esas olmak üzere Sayıştay Başkanlığı'na sunulur. Sayıştay Başkanlığı'ndan da ilgili Sayıştay dairelerine aktarılır.

#### (c) Mal Hesap ve İşlemlerinin İncelenmesi

Yürürlükteki yasalar çerçevesinde taşınır, taşınmaz malların giriş çıkışlarının ve varlıklarının tespiti yapılır. 1488 sayılı yasa ile 127.maddeye bir fıkra eklenmiş ve "Silahlı Kuvvetler Elinde Bulunan Devlet Mallarının TBMM Adına Denetlenmesi Usulleri Milli Savunma Hizmetlerinin Gerektirdiği Gizlilik Esaslarına Uygun Olarak Kanunla Düzenlenir" hükmü getirilmiştir. 1982 Anayasasında da aynı hükümler yer almıştır<sup>77</sup>. Mal hesap ve işlemlerinin denetimi de tam anlamı ile yapılmamaktadır.

#### (d) TBMM 'ye Sunulmak Üzere Uygunluk Bildirimleri ve Raporlarının Hazırlanması

Yasama denetimini hazırlayıcı çalışmaların sonuçları genel uygunluk bildiriminde toplanmaktadır. Kesin hesap, 1982 Anayasasının 164.maddesinde düzenlenerek Kesin Hesap Kanun tasarısının ilgili oldukları mali yıl sonundan başlayarak en geç 7 ay, genel uygunluk bildirimlerinin de Kesin Hesap Kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç 75 gün içinde sunulması öngörülmüştür. Sayıştay'ca hazırlanan bu uygunluk bildiriminde, harcamaların önceden beyan edilen alanlarda düzgün bir şekilde yapılıp yapılmadığı yer alır. Sayıştay'da kesin hesap şubesinde hazırlanan raporlar, Genel Kurul'da görüşülerek

<sup>76</sup> Bulutoğlu, Kurtuluş, a.g.e., s. 227.

<sup>77</sup> Coşkun, a.g.e., s. 276.

son şeklini alır. TBMM Başkanlığına sunulur. Böylece Genel uygunluk bildirim işlemleri sonuçlandırılmış olur.

Bütçe uygulamasının sadece şekil yönünden denetlenmesine imkan veren genel uygunluk bildirimleri TBMM 'nin ne de kamuoyunun ilgisini çekmektedir. Burada yapılması gereken, şekilsel bir denetlenenden öze yönelik denetlemeye geçiş imkanları oluşturmaktadır. Kesin Hesap Kanun tasarılarına gerekli ilgi gösterilmelidir.

İncelendiği üzere Sayıştay bütçe uygulamaları sonunda ortaya çıkan aksaklıklar hakkında ve denetleme sırasında hesap ve işlemlerden uygun görülmeyenler hakkında TBMM'ye rapor düzenleyerek bilgi vermektedir. Yasama organı tarafından, Sayıştay raporlarından gerektiği biçimde şimdiye kadar yararlanılamamıştır<sup>78</sup>.

#### (e) Hazine İşlemleri (Bütçe Dışı İşlemler)

Sayıştay'ın denetimi ile ilgili olarak bütçenin gelir ve gider hesaplarıyla mal hesaplarının dışında bütçe dışı işlemler bulunmaktadır. Bu işlemlere, hazine işlemlerini de kapsadığı için hazine işlemleri de denilmektedir. Sayıştay'ca incelenecek olan hazine işlemleri 832 sayılı Sayıştay kanununun 55. Maddesinde açıklanmıştır. İlgili madde, "Devletçe müessese ve fertlere ikraz ve taviz olarak verilip Hazinece açılacak hesaplara kaydedilen paralar, sayman hesapları arasında Sayıştay'ca incelenir ve izlenir. Özel kanunlarla Hazinesinin kefalet ettiği istikraz muameleleri dahi Sayıştay'ca incelemeye ve izlemeye tabidir. Bu inceleme neticeleri uygunluk bildirimlerine yazılır. Genel ve katma bütçeli dairelerce yapılan istikrazlarla alınan avanslar ve hizmet karşılığı olmayarak çıkarılan hazine bonoları miktar ve faizleri ve itfa bedelleri kanunlarındaki hükümlere göre Sayıştay'ca kaydolunur. İstikraz ve avans sözleşmeleri hakkında bağitleme tarihinden ve Hazine bonoları hakkında imza ve ihraç tarihinden itibaren 3 ay içinde Sayıştay'a bilgi verilir. Bu konudaki inceleme sonuçları uygunluk bildirimlerinde gösterilir. Kanunları gereğince mutemet ve müteahhitlere verilen avanslarla açılan krediler dahi Sayıştay'ca incelenir." şeklindedir.

---

<sup>78</sup> y.a.g.e., s. 280.



#### (f) Sayıştay Raporları

Sayıştay genel uygunluk bildirimini yanında, zaman zaman yasama organına sunduğu raporlarlar da onun denetim işlevini yerine getirmesine yardımcı olmaktadır. Bu raporları üç grupta toplayabiliriz. Birinci grupta; genel ve katma bütçeli dairelerin bir hesap dönemindeki mal ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda beliren hata ve noksanların bildirildiği raporlar. İkinci grupta; genel ve katma bütçeli daireler dışında kalan idare ve kurumlar hakkında düzenlenen raporlar<sup>79</sup>. Üçüncü grupta ise; Sayıştay'ın diğer raporları bulunmaktadır. Sayıştay, yaptığı incelemeler sonucunda hazineye yarar sağlayan unsurları raporlaştırır bu raporlar da üçüncü gruba sokar.

#### ii. Yargı İşlevi

##### Bütçe Harcamalarının Yargısal Denetimi ;

Türk Sayıştay'ı ilk kez 1862 yılında Divan-ı Muhasebat adıyla kurulmuştur. Bir hesap mahkemesi olarak kurulan Sayıştay yargı yetkisi ile donatılmıştır.Kanun-i Esasi içinde yerini alarak anayasal bir kuruluş haline gelmiştir. 1924 Teşkilat-ı Esasiye Kanununun onuncu ve 1982 anayasalarının 127 ve 160. maddeleri ile bu niteliğini sürdürmüştür.

Bütçenin yargısal denetimi Sayıştay tarafından, uygulamadan sonra yapılmaktadır. Sayıştay'ın yargısal denetimi hesap ve işlemlerin hukuksal durumunu ve sorumluların sorumluluk derecesini kapsamaktadır.

#### Sayıştay Yargısının Özellikleri

Sayıştay'ın yargı yolu ile sorumluların hesap ve işlemleri üzerinde yaptığı denetim, kişiler arasında çıkan uyuşmazlıklar türünden iki taraflı davalar veya hak ve menfaat sahiplerinin açtığı tek taraflı davalar olmayıp, mali işlem üzerinden

---

<sup>79</sup> Sadık Kırbaş, **Devlet Malları**, Yargı Yayınevi, 1.Baskı, Ankara, Kasım 1985, s. 130.

yapılan nesnel ve soyut bir hukuka uygunluk incelemesidir. Sayıştay'ın yargısının konusu, hesap ve işlemler; muhatabı ise sayman, tahakkuk memuru ve ikinci derece ita amiri\* gibi kamu fonlarını yürüten ve uygulamada sorumlu olarak adlandırılan kamu görevlileridir.

Hesapların saymanlar tarafından en geç mahsup devresini izleyen bir ay içinde Sayıştay 'a verilmesi gerekmektedir. Sayıştay'a verilen hesaplar Birinci Başkan tarafından incelenmek üzere denetçilere dağıtılır. Hesaplar merkezde veya yerinde incelenebilir. Bunlardan hangisinin olacağı Genel Kurulca belirlenir. İnceleme sırasında yasalara uygun olmayan bir durumun tespiti sonrasında sorumlulardan yazılı savunmaları istenmektedir. Savunmalardan sonra bir rapor düzenlenir. Düzenlenen rapor dairelere gönderilir. Daire Başkanı raporlar hakkında savcının yazılı düşüncesini alır. Daha sonra üyeler, verilen raporlarda incelenmeyen yer kalıp kalmadığına bakarak, kendi düşüncelerini de eklemek suretiyle daire başkanına raporları geri verirler. Üyelerden sonra hesaplara ilişkin yargılama başlar. Gerekirse Savcı davet edilerek düşüncesi alınır.

Sayıştay savcısının görüşü alındıktan sonra üç çeşit karar çıkabilmektedir. Bunlar, beraat; yasalara aykırı bir durumun bulunmamasını ifade eder. Zimmet; saymanın yada ilgili sorumlu memurun harcama ile ilgili kanıtlayıcı belgeleri ibraz edememesi durumunda ortaya çıkan durumdur. Harcamaların önceden belirtilenden farklı olması durumunda ortaya çıkmaktadır. Tazmin; yapılan harcamanın yasalara aykırı olması nedeniyle, saymanın yaptığı ödemenin kabul edilmeyerek, kendisine ödettilmesini ifade etmektedir<sup>80</sup>. İnceleme sonucu ilam edilir ve ilgililere tebliğ edilir<sup>81</sup>. Sayıştay'ın ilamlarına karşı 90 gün, içinde temyiz kuruluna temyiz başvurusunda bulunulabilir. Temyiz Kurulunun verdiği kararlar kesin olup başka bir mercii ye başvurulamaz.

### iii. İdari İşlevi

Bu işlev Sayıştay'ın idari işlevleri ve kararları ile ortaya çıkar. Sayıştay denetimine tabi idare ve kurumlarca düzenlenen mali yönetmeliklerin yürürlüğe

---

\* 5018 sayılı kanuna göre ita amiri, harcama yetkilisi olarak değiştirilmiştir.

<sup>80</sup> Bulutoğlu, Kurtuluş, a.g.e., s. 229.

<sup>81</sup> Emine Orhaner, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, 3. Baskı, Ankara 2000, s. 69.

konulmasından önce Sayıştay'a gönderilmesi ve daireler kurulunda görüşülüp olumlu mütalaa verilmesi Sayıştay'ın idari işlevleri arasındadır.

Bazı tereddüde düşülen durumlarda Maliye Bakanlığı ve denetim elemanları bir karar alınmasını ister. Bu istemler Sayıştay genel kurulunda görüşülerek, bağlayıcı niteliği olmayan uygulayıcılara yol gösterici olan ve sadece denetim elemanlarının, denetimlerinde birlik ve beraberliği sağlamaları için uymaları gereken kararlar alınır. Bu da Sayıştay'ın önemli bir idari işlevidir. Verilen idari kararlar arasında aykırılık bulunması durumunda genel kurulda içtihadı birleştirme kararı alınır ve sorun çözülür. Bu da Sayıştay'ın idari bir işlevidir<sup>82</sup>.

#### b. Sayıştay Denetimine Tabi Kuruluşlar

Sayıştay denetiminin amacı; denetimin konusunu oluşturan her türlü kamusal harcamaların uygun olup olmadığının tespit edilmesidir. Denetim, gelir ve giderlerde, belgeler üzerinden, mallarla ilgili işlemlerde malların sayılması tartılması şeklinde artmaktadır.

Sayıştay denetimine tabi kuruluşlar şu şekilde sıralanabilir. Genel bütçeli kuruluşlar, katma bütçeli kuruluşlar, genel ve katma bütçelere bağlı döner sermayeleri, belediyeleri, il özel idarelerini ve kanunlarla denetimi kendisine verilmiş bulunan; Özerk Kurullar (Rekabet Kurumu Başkanlığı, Telekomünikasyon Kurulu, Kamu İhale Kurulu), Özel Bütçeli Kuruluşlar (Devlet tiyatroları Genel Müdürlüğü, Devlet opera ve Balesi Genel müdürlüğü, Türk Tarih Kurumu Başkanlığı, Türk Dil Kurumu Başkanlığı, Atatürk Dil ve T.Y.K. Başkanlığı, Maliye Bakanlığı Kefalet San., Vakıflar kefalet San.) şeklindedir. Bu sayılan işlemler ile ilgili uygunluk bildirim raporlarını TBMM'ye sunmakta Sayıştay'ın en önemli görevlerinden biridir.

#### c. Devlet Denetleme Kurulu

Anayasanın 108 . maddesinde "İdarenin hukuka uygunluğunun, düzenli ve verimli bir şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla,

---

<sup>82</sup> Coşkun, a.g.e., s. 287.

Cumhurbaşkanlığı'na bağlı olarak kurulan Devlet Denetleme Kurulu, Cumhurbaşkanı'nın isteği üzerine tüm kamu kurum ve kuruluşlarında ve sermayesinin yarısından fazlasına bu kurum ve kuruluşların katıldığı her türlü kuruluştaki, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, her düzeydeki işçi ve işveren meslek kuruluşlarında, kamuya yararlı derneklerle vakıflarda her türlü inceleme, araştırma ve denetlemeleri yapar. Silahlı kuvvetler ve yargı organları, Devlet Denetleme Kurulu'nun görev alanı dışındadır." denilmiştir. Anayasanın bu hükmü doğrultusunda, 1982 yılında, 2443 sayılı Kanunla Yönetimin hukuka uygunluğunun denetlenmesi açısından Devlet Başkanlığına bağlı Devlet Denetleme Kurulu kurulmuştur<sup>83</sup>.

2443 sayılı Kanuna göre DDK; başkanı dahil dokuz üyeden oluşmakta, bu üyeler yüksek öğrenim görmüş ve en az on iki yıl Devlet hizmetinde çalışmış kişiler arasından Cumhurbaşkanı'nca atanmaktadır.

2443 sayılı kanuna göre; DDK adına hazırlanan raporlar, kurulda konuşulur ve Cumhurbaşkanı'na arz edilmek üzere karar bağlanır. Kurul raporları Cumhurbaşkanı'nın onayı alındıktan sonra Başbakanlığa gönderilir. Kurul raporlarında incelenmesi, teftişi, tahkiki ve dava açılması istenen konular, en geç kırk beş gün içinde gereği yapılmaya üzere Başbakanlıkça yetkili mercilere intikal ettirilir. Sonuçtan Başbakanlık aracılığı ile Cumhurbaşkanlığı'na bilgi verilir. Cumhurbaşkanı gerek gördüğünde önemli konularla ilgili raporları doğrudan adli ve idari mercilere intikal ettirilir<sup>84</sup>.

#### a. Kurulun Görevleri

Devlet Denetleme Kurulu'nun görevi Cumhurbaşkanı'nın isteği üzerine;

- Tüm kamu kurum ve kuruluşlarında,
- Tüm kamu kurum ve kuruluşları tarafından sermayelerinin çoğuna katılmak suretiyle oluşan her türlü kuruluşlarda,

<sup>83</sup> Erdal Kenger, "Kamu Denetiminde Standardizasyon", Ankara 2003, [http://www.tesev.org.tr/etkinlik/denetim\\_kdstandar.doc](http://www.tesev.org.tr/etkinlik/denetim_kdstandar.doc), Erişim: 14.01.2006.

<sup>84</sup> Türkiye'deki Denetim Organları, <http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/denislev.htm>, Erişim: 12.10.2005.

- Kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşlarında,
- Kamuya yararlı derneklerde,
- Her düzeydeki işçi ve işveren sendikalarında denetim yapabilmektedir.

Silahlı Kuvvetler ve yargı organları Devlet Denetleme Kurulu'nun görev alanı dışındadır\*. Kurul adına hazırlanan raporlar, kurulda konuşulur ve Cumhurbaşkanı'na arz edilmek üzere karara bağlanır. Cumhurbaşkanlığı onayı alındıktan sonra Başbakanlığa gönderilir. Cumhurbaşkanı gerek gördüğünde önemli konular ile ilgili raporları doğrudan adli ve idari mercilere intikal ettirir. Görev süreleri biten üyeler tekrar seçilebilirler. Kurulun idari hizmetleri kurul sekreterliğince yürütülür. Başkanın görevi iki yıldır.

## **B. BAKANLIKLAR DENETİM ORGANLARI**

### **1. Başbakanlık Teftiş Kurulu**

Başbakanlık bünyesinde teftiş kurulu kurulması 1946 yılına kadar uzanan bir süreci kapsamaktadır. 17 Eylül 1946 tarihli, Başbakanlık Kuruluşu Hakkındaki 4443 sayılı Kanunda, Genel Teftiş Baş müşaviri ve Genel Teftiş Müşaviri kadroları getirilmiştir. Başbakanlık Teftiş Kurulu'nun Teftiş Kurulu Başkanlığı adı altında örgütlenmesi ise ilk kez 1980 yılında olmuştur. Daha sonra Başbakan'ın 1982 Anayasası'nda yer alan koordinatörlük fonksiyonuna koşturarak 18.6.1984 gün, 18435 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 203 sayılı KHK' nın 19'ncü maddesi uyarınca Başbakanlık Teftiş Kurulu oluşturulmuştur. 3056 sayılı Kanunun yirminci maddesi son olarak 18.05.1987 tarihli, 2871 sayılı KHK'nin on ikinci maddesi ile değiştirilmiş; eski metinden farklı olarak, Başbakanlık Teftiş Kurulu'na bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla bunların iştirak ve ortaklıklarında, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, vakıflarda, derneklerde, kooperatiflerde, her seviyedeki işçi ve işveren teşekküllerinde "soruşturma yapmak" görev ve yetkisi de verilmiştir.

---

\* 2443 Sayılı Devlet Denetleme Kurulu Kurulması Hakkında Kanun, 03/04/1981 Sayı 17299 ile yayımlanmıştır.

Teftiş Kurulu Başkanlığının görev ve yetkileri konusunda şunlar söylenebilmektedir. Başkanlık, Başbakanlığın emri ve onayı üzerine verilen denetim işlerini yapmak ve tüm kamu kurum ve kuruluşlarında teftişin düzgün bir şekilde yapılmasını kontrol etmek aynı zamanda denetim teknikleri geliştirerek personelin denetim konusundaki verimliliğini arttırmak görevini üstlenmiştir. Bu kuruluşun amacı denetlenen kurumun gelecekte daha mükemmel sonuçlar elde etmesine ve yolsuzlukların ve usulsüzlüklerin en aza indirilmesine yönelik çözüm nerileri getirmektir. Teftiş Kurulu halen bir Başkan, on iki Başmüfettiş, on Müfettiş ile sekiz Müfettiş Yardımcısı ile görevini yapmaktadır. Kurul doğrudan Başbakan'a bağlıdır<sup>85</sup>.

### C. MALİYE BAKANLIğI DENETİM ORGANLARI

Maliye Bakanlığında denetim organları 178 sayılı KHK ile kurulmuştur. Maliye Bakanlığı, gerek kamunun gerekse özel kişi ve kuruluşlarının uymak zorunda olduğu mali kuralları koyan ve uygulamasını denetleyen bir çok denetim organını bünyesinde bulundurmaktadır. Bunların en önemlileri vergi konusunda yetkilendirilmiş organlar olup, aşağıda açıklanmıştır.

#### 1. Teftiş Kurulu Başkanlığı

178 sayılı KHK' nın 20 inci Maddesinde "Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, bakanın emri ve onayı üzerine, bakan adına aşağıdaki görevleri yapar:

- Genel, katma ve özel bütçeli dairelerle fonlar, döner sermayeli kuruluşlar, kuruluş ve statüsü ne olursa olsun sermayesinin en az yarısı devlete ait olan kuruluşlar ve bütün bu daire ve kuruluşların birlikte veya ayrı ayrı sermayelerinin en az yarısına iştiraki olan kuruluşları teftiş etmek,

---

<sup>85</sup> Başbakanlık Müfettişleri Derneği, [http://www.bmdcr.org.tr/teftiskurulu\\_tarihce.htm](http://www.bmdcr.org.tr/teftiskurulu_tarihce.htm), Erişim: 07.07.05.

- İmtiyazlı şirketlerde sermayesinde (a)bendinde yer alan kuruluşların iştiraki bulunan kuruluşları, yetkili makamların isteği ve Maliye Bakanı'nın izni ile teftiş etmek,
- Dernekleri mali yönden teftiş etmek,
- Çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve kararların Maliye Bakanı'na ve Maliye Müfettişleri'ne tanıdığı teftiş ve inceleme yetkilerini kullanmak.”

## 2. Hesap Uzmanları Kurulu (HUK)

Hesap Uzmanları Kurulu 4709 sayılı kanunla kurulmuştur. HUK hakkında söz konusu kanun “Gelir kanunlarının emrettiği ödevliler hesaplarını incelemek ve Maliye Bakanı tarafından lüzum görülecek etütleri yapmak, kurulun görev ve yetki alanına giren konularda mevzuat ve uygulama ile ilgili etüd, araştırma ve diğer çalışmalarını yapmak ve tekliflerde bulunmak” şeklinde görev tanımlamasında bulunmuştur.

## 3. Kontrolörler

178 sayılı KHK'nin 43 üncü maddesi (a) fıkrasında “...Bütçe ve Mali Kontrol, Muhasebat, Gelirler, Milli Emlak, Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlükleriyle Bakanlıkça uygun görülecek birimlerde kontrolör çalıştırılabilir. Kontrolörler, bağlı buldukları genel müdürlük teşkilatının her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak; teftiş, inceleme, ve soruşturma işleriyle kanunlar ve diğer mevzuatla verilen görevleri yaparlar.” denilmektedir.

#### 4. Denetmenler

178 sayılı KHK'nin 43 üncü maddesinin (c) fıkrasına göre Gelirler Genel Müdürlüğü'nce vergi incelemeleri ve taşra birimlerinde denetim yapmak üzere defterdarlıklar ve vergi dairesi başkanlıkları emrinde vergi denetmenleri çalıştırılması öngörülmüştür. Ayrıca aynı maddeye göre Muhasebat Genel Müdürlüğünde Muhasebe Denetmenleri, Milli Emlak Genel Müdürlüğünde Milli Emlak Denetmenleri çalıştırılabileceği öngörülmüştür.

213 sayılı VUK' nun 135 inci maddesinde incelemeye yetkililer "Vergi incelemesi, Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Muavinleri, Vergi Denetmenleri, Vergi Denetmen Yardımcıları tarafından yapılır. Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri, Stajyer Gelirler Kontrolörleri her türlü hal ve taktirde vergi inceleme yetkisini haizdir." denilmektedir<sup>86</sup>.

#### **D. BAKANLIKLAR VE MÜSTEŞARLIKLAR DENETİM ORGANLARI**

Bu denetim organlarını Teftiş Kurulu Başkanlıkları ve Bakanlık ve Müsteşarlık Kontrolörleri olarak ayırmak mümkündür.

##### 1. Teftiş Kurulu Başkanlıkları

Her bakanlığın veya müsteşarlığın teşkilatı ve görevleriyle ilgili olarak düzenlenen yasal mevzuatlarında; bakanlık teftiş kurulları; bakanın veya müsteşarın emri veya onayı üzerine bakan veya müsteşar adına, bakanlık veya müsteşarlık teşkilatı ile bakanlığa veya müsteşarlığa bağlı ve ilgili kuruluşların her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmekle görevlendirilmiştir.

---

<sup>86</sup> Kenger, "Kamu Denetiminde Standardizasyon", a.g.e., [www.tesev.org.tr/etkinlik/denetim\\_kdstandar.doc](http://www.tesev.org.tr/etkinlik/denetim_kdstandar.doc), Erişim: 14.01.2006.



## 2. Bakanlık ve Müsteşarlık Kontrolörleri

Bakanlıklardaki veya müsteşarlıklardaki, müsteşarlığa veya genel müdürlüklere bağlı olarak çalışan kontrolörler, bağlı oldukları müsteşarlığın veya genel müdürlüğün faaliyet alanı içerisinde kalan konularla sınırlı olmak üzere ilgili kurum ve kuruluşlarda müsteşar veya genel müdür adına denetimde bulunurlar. Ayrıca Hazine Müsteşarlığına bağlı olarak faaliyet gösteren sigortacılık alanında denetleme yapan Sigorta Denetleme Kurulu ve Hazine Müsteşarlığının genel denetim organı niteliğinde Hazine Kontrolörleri Kurulu bulunmaktadır.

## E. ÖZERK VE ÖZEL BÜTÇELİ KURULUŞLARIN DENETİM ORGANLARI

Denetim organlarını özel bütçeli denetim organları ve özerk bütçeli denetim organları şeklinde bir ayrıma tabi tutabiliriz.

### 1. Özel Bütçeler ve Denetim Organları

Genellik ve birlik ilkelerinden sapmaları oluşturan bir bütçe çeşididir. Bilindiği üzere; genellik ilkesi; bütçede, tüm kamu gelir (kaynak) ve harcamalarının bütün ayrıntıları ile yer almasına denilmektedir. Genellik prensibi; gelirler ile giderlerin cinsi, tutarı ve kullanımında uygulanacak biçim, gerek kamu tüzel kişilerinin, gerekse diğer kuruluş ve toplulukların gerçek mali durumlarının bütçelerinde görülmesini sağlar<sup>87</sup>. Birlik ilkesi; bütün kamu kesimi üretici birimlerinin harcama ve gelirlerinin tek bir bütçe içinde toplanmasına birlik ilkesi denir. Bu ilkeye göre, bir ülkede kamu harcama ve gelirleri tek elden tahmin edilmekte planlanmakta ve dengelenmektedir. Bunun sonucu kamu kesiminin tek birim üretici birim olarak düşünülmesi ve kamu hizmetlerinin ülke çapında düzenlenmesidir.

Muhasebe-i Umumiye Kanununun 115. Maddesi hükmünde, özel bütçe tanımı yapılmıştır ancak 5018 sayılı kanunda özel bütçe tanımı değiştirilmiştir. İlgili kanuna göre özel bütçe; bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi

verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen kamu idarelerinin (Özürlüler İdaresi Başkanlığı, Türk İşbirliği ve Kalkınma İdaresi Başkanlığı, Türkiye Atom Enerjisi Kurumu Başkanlığı, Türk Patent Enstitüsü Başkanlığı, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğü, Petrol İşleri Genel Müdürlüğü, Tarım Reformu Genel Müdürlüğü, Elektrik İşleri Etüd İdaresi Genel Müdürlüğü, Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü, Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğü, Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi) bütçesidir(5018 Sayılı Kanun Md.12).

5018 sayılı kanunla yerel yönetimlerin denetim şeklinde de değişiklikler yapılmıştır.İlgili kanunun 77. maddesinde denetim "Mali yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; il özel idareleri için ilgili vali, belediyeler için ilgili belediye başkanının talep etmesi veya doğrudan Başbakanın onayı üzerine İçişleri Bakanı, yetkili denetim elemanlarına, ilgili mahalli idarelerin tüm mali yönetim ve kontrol sistemlerini, mali karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirir. Bu teftişler sonucunda düzenlenecek raporların bir örneği İç Denetim Koordinasyon Kuruluna, bir örneği de gerekli işlemlerin yapılması için ilgili vali veya belediye başkanına gönderilir." şeklinde belirtilmiştir.

Belediye bütçeleri idari yargı ve siyasal denetime tabidir. İdari bakımdan kendi içinde denetime tabi tutulabilir. Her yıl bütçenin kesin hesabı, hesap dönemi bitiminden sonraki Nisan ayında, sorumlu sayman yönetim dönemi hesabı ile birlikte belediye encümenince verilir. Encümen haziran ayı bitimine kadar inceler ve Belediye Başkanı'nca onay için belediye meclisine sunulur. Meclis onayı ancak Valinin onayı ile kabul edilebilir ve kesinlik kazanır. Bu aşamada bütçenin Siyasal denetimi de tamamlanmış olur. Tüm saymanlarda olduğu gibi, saymanlık ayrıca Sayıştay'a yönetim dönemi hesabı vermek zorundadır<sup>88</sup>. Belediyelerde yapılan işlemlere ilişkin olarak Belediye Başkanı 5018 sayılı kanuna göre Üst Yönetici sıfatıyla sorumludur.

---

<sup>87</sup> Bütçenin Temel İlkeleri, <http://idari.cu.edu.tr/igunes/butce/butceilke.pdf>, Erişim: 02.01.2006.

<sup>88</sup> Coşkun, a.g.e., s. 62.

Köy bütçesi, bir takvim yılı için muhtar ve ihtiyar meclisince hazırlanır. Bütçenin yürütücüsü muhtardır. Kesin hesaplar, sayman görevini de yüklenmiş muhtar tarafından düzenlenir. İçişleri Bakanlığı'nın görevlendirdiği görevlilerce denetlenmektedir.

Döner sermaye işletmelerinin denetimi; döner sermaye işletmelerinin denetiminde sorumlu sayman yönetim dönemi hesabını Sayıştay' a vermek zorundadır. Bu işletmelerin hazırladıkları bilançolar Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından denetlenir.

Fonların denetimi; 1961 Anayasasının madde 127. Ve 1982 Anayasasının madde 160 hükümlerinde genel ve katma bütçeli kuruluşları TBMM adına Sayıştay'a vermiş ancak fonlar ile ilgili olarak herhangi bir bilgi verilmemiştir. Ancak anayasa gereği yürürlüğe konan 832 sayılı Sayıştay kanunu hükümlerine göre Sayıştay denetimi fon hesaplarını da kapsamaktadır: Böylelikle fonlara ilişkin gelir, gider ve malların denetimi Sayıştay denetimi dahilindedir.

## 2. Özerk Bütçeler ve Denetim Organları

Özerk kurumları ülkemiz açısından nispeten yeni oluşumlardır. Denetim konusu başta olmak üzere bu kurumlar için bazı konularda yeni yasal düzenlemelere ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Özerk kurumların denetimleri 4743 sayılı Mali Sektöre Olan Borçların Yeniden Yapılandırılması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun yedinci maddesi uyarınca Başbakanlık tarafından belirlenen Başbakanlık Müfettişi, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Denetçisi ve Maliye Müfettişinden oluşan üç kişilik bir komisyon tarafından yürütülmekteydi. Ancak ilgili kanunun yedinci maddesi Anayasa Mahkemesince iptal edilmiş ve 5018 sayılı kanunla Bu kurumların denetimi Sayıştay'ın denetim alanı içine dahil edilmiştir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARININ ÇEŞİTLİ ÜLKELER AÇISINDAN İNCELENMESİ VE TÜRKİYE'DE KAMU HARCAMA DENETİMİNİN ULUSLARARASI STANDARTLARA UYUMUNDA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

#### I. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI

Uluslararası denetim standartları, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi bakımından, denetçiye asgari ölçüde rehberlik sağlayan bağlayıcı ilkeler ve kurallar bütünüdür. Bu standartlar denetimin aşamalarını ve denetim sırasında yararlanılan prosedürlerin sınırlarını belirlemeye yardımcı olur<sup>89</sup>. Uluslararası denetim standartları bir yerde yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünü olup, hem kişisel özellikleri itibari ile denetçiyi hem de başından sonuna kadar tüm denetim sürecini kapsar<sup>90</sup>. Uluslararası denetim standartları, denetçinin mesleki sorumluluğunu yerine getirmesine yardımcı olur. Denetçi, uluslararası denetim standartlarına birebir bağlı olduğu takdirde görevini tam anlamı ile yapmış sayılır. Kamu harcama denetim standartlarını içeren başlıca oluşumlar, INTOSAI, ECOSAI ve EURORAI olarak sıralanabilir.

#### A. INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions / Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Birliği)

1953 yılında Küba'nın başkenti Havana'da gerçekleştirilen uluslararası bir kongre sonucu, INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions/Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları (Sayıştayları) Birliği) kurulmuş ve dünyanın en etkin uluslararası birliklerinden birisi haline gelmiştir<sup>91</sup>. INTOSAI denetim standartları iskeletini, Tokyo ve Lima Deklarasyonları, INTOSAI' ce kabul edilen bildiri ve raporlar, Birleşmiş Milletlerin hazırlamış olduğu, gelişmekte olan

<sup>89</sup> Baran Özeren, "Avrupa Birliğine Yeni Üye Olan ve Aday Ülke Sayıştaylarının Ürettiği Denetim Standartlarına ve El Kitaplarına Kısa Bakış", [http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/41\\_AvrDenetStandart.pdf](http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/41_AvrDenetStandart.pdf), Erişim: 21.12.2005.

<sup>90</sup> Ahmet Başpınar, "Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", **Maliye Dergisi**, 2004, Sayı: 72, s. 35.

<sup>91</sup> İlhan Çulhacı, "18. INTOSAI Kongresi Üzerine", **Sayıştay Dergisi**, Ocak-Mart 2005, Sayı: 56, s. 115.

ülkelerin “Kamu Muhasebesi ve Denetimi” konulu uzman grup toplantısı raporu, oluşturmaktadır<sup>92</sup>.

INTOSAI, her üç yılda bir değişik ülkelerde toplantılar düzenlemekte, yüksek denetim alanında ve güncel konularda değişik kararlar alınmasını sağlamaktadır. Aynı zamanda INTOSAI Kongreleri, yüksek denetim alanındaki değişimlerin, deneyimlerin ve bilgi birikiminin tüm dünyaca paylaşılmasına olanak sağlamaktadır. Uluslararası alanda önemli adımlar atmış olan INTOSAI, dünyaca ünlü bir denetim organizasyonu olmayı amaçlamaktadır; bunu büyük ölçüde de başarmıştır.

INTOSAI’ nin en önemli amacı, yüksek denetleme kurumları arasındaki ilişkileri geliştirerek onları güçlendirmektir. Bunun yanında kamu mali denetim alanında bilgi ve görüş alışverişi, deneyimlerin paylaşılması ve INTOSAI üyelerine, gereksinim duyulan alanlarda destek sağlanması, INTOSAI’ nin amacını gerçekleştirmeye yönelik eylemlerdir<sup>93</sup>.

#### 1. INTOSAI Denetim Standartları

INTOSAI denetim standartlarını temel önermeler, genel standartlar, çalışma standartları ve raporlama standartları şeklinde dört ana grupta toplanmak mümkündür.

Bu standartlar, denetimin yürütülmesinde izlenecek bazı usuller ve uygulamalar tesis etmek amacı ile oluşturulmuştur. Denetim standartları için oluşturulan temel önermeler; denetim standartlarının birleşmesine yardımcı olan ve denetçilerin, özel standartların uygulanamadığı durumlarda kanaat ve rapor oluşturmalarını sağlayan temel varsayımlar, tutarlı ve mantıklı prensipler bütünüdür<sup>94</sup>. INTOSAI denetim standartlarını yorumlamak ve açıklamak, INTOSAI Yönetim Kurulu’na, söz konusu standartlarda değişiklik yapma sorumluluğu ise INTOSAI Kongresi’ ne aittir.

---

<sup>92</sup> INTOSAI Denetim Standartları, **Sayıştay Başkanlığı Dış İlişkiler Grubu**, Ekim-Aralık 1993, Sayı: 14, s. 4.

<sup>93</sup> Erdal Kenger, “Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu”, [http://www.ydk.gov.tr/egitim\\_notlari/denetim.htm](http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm), Erişim: 19.01.2006.

<sup>94</sup> “Hesap uzmanları Kurulu’nun Misyonu ve Vizyonu-2000”, <http://www.huk.gov.tr/vizyon.html>, Erişim: 12.01.2006.

#### a. Temel Önermeler

Sayıştay'ın önemli olarak nitelendirilebilecek her konuda INTOSAI denetim standartlarına uyması gerekmektedir. Bazı işlemler denetim dışı kaldığından, bu konularda Sayıştaylar, standartları kendileri tespit etmelidir. Sayıştaylar devlet denetiminde değişik durumlar ile karşılaşılırsa, kendi kararlarını uygulamalıdır. Mali denetimlerde bazen özel sektörün standartları Sayıştay'ın amacına uygun düşebilir ve Sayıştay bu resmi makamlarca yürürlüğe konulmuş olan özel sektör standartlarını uygulayabilir<sup>95</sup>. İlgili makamlar, hükümetin ihtiyaçlarına uygun mali raporlama ve söz konusu raporlarda yer alacak açıklamaya ilişkin, genel kabul görmüş muhasebe standartlarını yürürlüğe koymalı ve denetlenen kurumlarda belirli ve ölçülebilir amaçlar ile performans hedefleri geliştirmelidir.

İç kontrol sisteminin varlığı, hata ve düzensizliklere karşı riski en aza indirmektedir. Denetlenen birimler, kaynaklarını korumak için bir iç kontrol sistemi geliştirmek zorundadırlar. Bu denetçinin yükümlülüğü değildir. Ayrıca denetlenen kuruluşlar, doğruluk ve uygunluk sağlamak amacıyla mevcut kanun ve düzenlemelere uygun kontroller koymak ve uygulamak durumundadırlar. Ancak bunun gerçekleşmesi, denetçinin kontrol sisteminin yetersizliği veya eksikliği halinde, denetlenen kuruluşa teklif ve tavsiyede bulunma yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz<sup>96</sup>. Sayıştaylar, denetlenen kurum ile denetçi arasındaki menfaat çatışmasını önlemelidir. Sayıştay'lar yapmış oldukları denetimler sonucunda denetim raporlarını hazırlayarak görevlerini yerine getirmektedirler, bunu sağlayabilmek için Sayıştayların gerekli kapasiteye ve kaliteye sahip olmaları gerekmektedir. Denetim standartlarının benimsenmesi, bahsi geçen bu özelliklere yaklaşmayı kolaylaştırmaktadır.

Sayıştaylar, performans ölçülerinin geçerliliğini denetleyecek teknikler geliştirmelidir. Denetim tekniklerini geliştirerek verimlilik artırıcı bir yol izlemelidirler. Bütün denetim faaliyetleri Sayıştay'ın denetim alanı içinde olmalıdır. Uluslararası denetim standartlarının uygulanması ile Sayıştaylar performans denetimini sağlamaya çalışacağı için, tüm kamusal kesimden sorumlu olmaları gerekmektedir.

---

<sup>95</sup> Gül Alptürk, "INTOSAI Denetim Standartları", **Sayıştay Dergisi**, Temmuz-Eylül 1990(a), Sayı: 1, s. 35.

<sup>96</sup> y.a.g.m., s. 36.

Hükümet işlemlerinin tam olarak eleştirisinin yapılması, performans denetiminin geniş kapsamlı olması ile doğrudan ilişkilidir.

Bazı Sayıştayların yapısından ve yaklaşımından kaynaklanan nedenlerden ötürü, yaptıkları işe tam anlamı ile denetim standartları uygulanamaz. Örneğin mahkeme şeklinde kurulan Sayıştaylarca yapılan kontrollerin yargısal ve kurumsal yapısı, bunların bir genel denetçi veya kontrolör başkanlığı altında, hiyerarşik bir şekilde yapılması, diğer Sayıştaylarca yürütülen mali ve performans denetiminden temelde farklı olmasına yol açar.

Artan kamusal bilinçle, kamu kaynaklarını yöneten kişi ve kuruluşlardan beklenen hesap verme sorumluluğunun, giderek belirginleşmesi, sorumluluk sürecinin varlığına ve etkin bir şekilde uygulanmasına duyulan ihtiyacı arttırmıştır.

#### b. Genel Standartlar

Bu standartlar, denetçinin ve denetleyen kuruluşun niteliklerini tanımlayarak, çalışma ve raporlama standartlarına ilişkin görevlerin, yeterli ve etkili bir biçimde yürütülmesini sağlar. Bu standartlar, denetçiler ve Sayıştay için uygulanacak ortak standartlar ile yalnız Sayıştay'lara uygulanacak standartlarca belirlenir.

Sayıştay ve denetçiler için ortak standartlar şunlardır;

- Denetçi ve Sayıştay bağımsız olmalıdır.
- Denetçi ve Sayıştay istenilen ölçüde yeterliliğe sahip olmalıdır.
- Denetçi ve Sayıştay INTOSAI denetim standartlarına uymalıdır.

Sayıştay'ın Standartları;

- Uygun nitelikte olan personelleri işe almalıdır,
- Sayıştay çalışanlarının eğitimine özen gösterilmelidir,
- Denetimin kusursuzluğuna yönelik el kitabı ile ilgili olarak yazılı direktifler hazırlanmalı, denetim verimliliği için, planlamalar gözden geçirilmeli, politika ve politika ile ilgili unsurlar belirlenmelidir.

Sayıştay, yasama organı tarafından konan kanunları uygulamalı fakat planlama, programlama ve denetimin yürütülmesinde yasama organından talimat almalıdır. Sayıştay, kendi denetimine ilişkin programları yapmakta serbest olmalıdır.

Sayıştay'ın bağımsızlığını korumak için, Yürütme'den emir almaması, denetimini onun istediği yönde yürütmek zorunda kalmaması ve denetim sonuçlarını örtbas etmemesi veya yumuşatmaması gerekmektedir<sup>97</sup>.

Sayıştay'ın aynı zamanda denetlenen kuruluştan da bağımsız olması gerekmektedir. Sayıştay'ın denetlenen kuruluşlar ile yakın ancak ölçülü ilişkiler kurması gerekmektedir; bu ilişkiler denetlenen kurumdan samimi şekilde bilgi alınmasına yardımcı olacaktır. Ancak Sayıştay, hiçbir zaman tarafsız ve etkili bir denetim yapmasını engelleyecek şekilde, denetlenen kurumlarla aşırı samimi olmamalıdır. Bu durum, denetimin amacından uzaklaşılmasına sebebiyet vermektedir. Sayıştay, denetlediği kurumların yönetiminde yer almamalıdır. Bunun yanında bir Sayıştay personeli denetlenen kuruluştaki personelin eğitimine katılmamalıdır. Bunun sebebi de eğitime katılan personelin, denetlenen kurum personeli ile samimi olunmasını engellemektir.

İdare, şekli ne olursa olsun, denetimde bağımsızlık vazgeçilmez bir unsurdur. Tam anlamı ile bağımsızlık mümkün değildir ancak denetimin tam anlamı ile yerine getirilmesi açısından, yasama ve yürütme organlarından yeterli ölçüde bağımsız olunması gerekmektedir.

Sayıştay hizmetlerini en çok kullanan organ, Yasama organıdır. Sayıştay gücünü Yasama organından veya anayasadan alır; bunun sonucu olarak da Sayıştay'ın en önemli görevi meclise rapor sunmaktır.

### c. Çalışma Standartları

Çalışma standartları, denetim görevini yerine getirmek için gerekli olan çatıyı kurmaktadır<sup>98</sup>. Bu standartlar, içerisinde yer alan görevlere ilişkin temel şartlar

<sup>97</sup> Gl Alptürk, "INTOSAI Denetim Standartları", **Sayıştay Dergisi**, Ekim–Aralık 1990(b), Sayı: 2, s. 53.

<sup>98</sup> Gl Alptürk, "INTOSAI Denetim Standartları", **Sayıştay Dergisi**, Ocak-Mart 1991(a), Sayı: 3, s.31.



koyan genel denetleme standartları ile ilgilidir. Ayrıca raporlamanın temel noktalarını da belirlemeye yardımcı olmaktadır.

Tüm denetim türleri için uygulanabilen çalışma standartlarını şu şekilde sıralamak mümkündür.

- Denetçi, yüksek kaliteli bir denetimin, ekonomik, verimli ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla denetimi çok dikkatli bir şekilde planlamalıdır<sup>99</sup>.

Denetçi planlamayı dikkatli ve verimli bir şekilde yapmak için, denetlenen kurumun faaliyette bulunduğu alan ile ilgili olarak gerekli bilgiye sahip olmalıdır. Böylelikle denetçiler denetlemeden önce, inceleme yapacakları alanla ilgili olarak gerekli bilgilere sahip olacaklar ve yapacakları denetim ile denetimin amacını maksimum seviyede gerçekleştirmiş olacaklardır.

- Denetçinin denetlemiş olduğu bölümler daha kıdemli bir denetim görevlisi tarafından gözden geçirilmelidir. Bu tür denetim, denetim kalitesini maksimize etmek için gereklidir. Denetçinin bireysel yeterliliğine bakılmaksızın, her seviyede bu tip bir denetim verimli olacaktır.
- Denetim görevlisi, denetimin nereye kadar gideceğine karar verirken, kurumun iç kontrol mekanizmasının güvenilirliğini gözden geçirmelidir.

Denetçiler denetlenen kurumun iç kontrol mekanizmasından, denetim sırasında yararlanılabilmektedir. Bu bakımdan iç kontrol mekanizmasının güvenilirliği tespit edilmelidir. Bunun yanında iç kontrol raporlarının değerlendirilmesi de planlamaya göre yapılmalıdır.

- Denetçinin tespit ettiği ve rapora yansıtılacak olgular delillere dayandırılmalıdır.

---

<sup>99</sup> Sayıştay Başkanlığı Dış İlişkiler Grubu, "INTOSAI Denetim Standartları", **Sayıştay Dergisi**, Aralık 1994, Sayı: 15, s. 21.

Denetlenen kurum ile ilgili olarak geniş bir bilgi alındıktan sonra denetim yapılmalıdır. Bulgular delillerle desteklenmeli ve o doğrultuda raporlara yansıtılmalıdır.

- Mali denetçiler, hesapların uluslararası kabul görmüş standartlara uyumu değerlendirmek zorundadırlar.

Denetçi, denetim sonucu hazırladığı raporlarda belirli standartlara uymak zorundadır. Burada denetçi mali raporları tamamen analiz ederek;

- Mali raporların, kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını,
- Mali raporların, denetlenen kurumun şartları dikkate alınarak sunulup sunulmadığını,
- Mali raporların, çeşitli olgular hakkında yeterli açıklamaya sahip olup olmadığını,
- Mali raporların, çeşitli bulguları uygun biçimde değerlendirilip değerlendirmediğini veya ölçüp ölçmediğini araştırır.

Denetçinin planlamayı yaparken dikkat etmesi gereken hususların yanında, planlamanın aşamalarını da belirtmesi gerekmektedir. Bunlar;

- Denetlenen kuruluş ve onun yapısı hakkında bilgi toplamak ve bu suretle denetlenecek konuların maddiliğine ve taşıdıkları risk unsuruna karar verebilmek,
- Denetim alanını ve amacını belirlemek,
- Ön analizler yaparak uygulanacak denetim yöntemine karar vermek ve açılacak sorgunun kapsamı ile niteliğini tespit etmek,
- Denetimi planlarken fark edilen bazı önemli sorunlara dikkat çekmek,
- Denetim için bir program ve bütçe yapmak,
- Denetim için gerekli elemanları tespit etmek ve bu grubun ihtiyaçlarını belirlemektir.

Tabi burada hazırlanan planları, gerektiği durumlarda Sayıştay'ın değiştirebilmesi mümkündür.

Çalışma standartlarını kısaca özetlemek gerekirse, bu standartların, planlama, özetim ve gözden geçirme, iç kontrol incelemesi ve değerlendirmesi, yürürlükteki kanun ve düzenlemelere uygunluk, denetim kanıtı, mali tabloların analizi gibi hususları içermesi gerekmektedir<sup>100</sup>.

#### d. Raporlama Standartları

Denetim sonucu bir takım bulgular elde edilmekte ve bu bulgular, raporlar vasıtasıyla ilgili birimlere ulaştırılmaktadırlar. Bu raporlar, sadece yardımcı olmak amaçlı geliştirilmiş birer kurallara uygunluk değerlendirmeleridir. Denetçi yargısını değiştirmeyi amaçlamamaktadır. Bu standartta, her denetim sonunda, denetçi ortaya bir rapor çıkartır. Bu raporun kolay anlaşılır olması, belirsizlikten uzak olması için yeterli derecede ve ilgili denetim delilini destekleyecek bilgileri içermesi ve bağımsız olması gerekmektedir. Ayrıca raporlama ile ilgili olarak söylenebilecek diğer bir konu da Sayıştay'ın raporlarının sadece geçmişi eleştirmemesi aynı zamanda da yapıcı olması gerektiğidir. Ayrıca raporlama ile ilgili verilen bu hususlar, genellikle ne gibi değişikliklere ihtiyaç olduğunu belirtir fakat bunların nasıl yapılacağını belirtmez.

Denetim raporunu formüle ederken denetçi, mali ve düzenlilik denetiminde hesabın çerçevesi içinde kanunun maddeliğine; performans denetiminde ise denetlenen kurumun veya faaliyetlerinin niteliğine dikkat etmelidir<sup>101</sup>.

Biçim olarak raporlama standartlarını dikkate alacak olursak, başlık, imza, tarih, hedefler ve kapsam, bütünlük, muhatap, yasal dayanaklar, standartlara uygunluk, vaktindelik gibi unsurları içermelidir. İçerik olarak ise, eksiksizlik, önemli olan konunun vurgulanması, görüş belirtme ve performans bakımından yapıcı olma gibi unsurları içermesi gerekmektedir<sup>102</sup>.

<sup>100</sup> Özeren, a.g.m., [http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/41\\_AvrDenetStandart.pdf](http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/41_AvrDenetStandart.pdf), s.12.

<sup>101</sup> Alptürk, 1991(a), a.g.m., s. 39.

<sup>102</sup> Özeren, a.g.m., [http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/41\\_AvrDenetStandart.pdf](http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/41_AvrDenetStandart.pdf), s. 12.

## 2. INTOSAI Mesleki Ahlak Kuralları

Uluslararası Yüksek Denetleme Kurumları Birliği (International Organisation of Supreme Audit Institutions-INTOSAI) tarafından 1992 yılında kamu denetçileri için, "INTOSAI Meslek Ahlak Kuralları" yayınlanmıştır. INTOSAI Meslek Ahlak Kuralları, Yüksek Denetleme Kurumlarının meslek mensuplarına yöneliktir. Mesleki ahlak kuralları, denetçilerin günlük çalışmalarını yönlendirmek amacıyla oluşturulmuş bir bildiridir.

INTOSAI tarafından yayınlanan mesleki ahlak kuralları; dürüstlük, bağımsızlık, tarafsızlık, güvenilirlik ve yeterlilik olmak üzere beş ana başlığa ayrılmıştır.

### a. Dürüstlük

Temel ahlak kuralı olarak ele alınmıştır. Denetçiye olan güvenin tam olabilmesi için, denetçi davranışlarının kusursuz olması gerekmektedir. Dürüstlük ölçütü denetçilerin kamusal çıkarları en üst düzeyde gözetmelerini ve bu doğrultuda hareket etmelerini öngörmektedir.

### b. Bağımsızlık

Denetçilerin, denetledikleri kurum ve kuruluşlardan bağımsız olarak hareket etmeleri anlamına gelmektedir. Denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlık ölçütleri, denetimden hemen sonra denetlemiş oldukları kurum ve kuruluşlarda çalışmaya başlamaları halinde şüpheye sebep olabilecektir. Bu da iyi işleyen bir denetim mekanizmasına olan güveni sarsabilecektir. Bu bakımdan, denetçilerin kişisel çıkarlarının olduğu ya da olduğu düşünölebileceği her türlü ortamdan uzak durmaları gerekmektedir.

c. Tarafsızlık

Denetçilerin kendi tarafsızlıklarını korumaları büyük önem arz etmektedir. Bu nedenle denetçiler sorumluluklarını tarafsız bir şekilde yerine getirebilmek için her türlü etkilerden uzak kalmak zorundadırlar. Denetçilerin özellikle siyasi etkilerden uzak durmaları tarafsızlık ölçütü açısından önemlidir.

d. Güvenilirlik

Denetçilere güven duyulması gerekmektedir. Denetçilere güven duyulması da denetçilerin geçmişte yapmış oldukları işlemlerin doğruluğu ile doğru orantılıdır. Bu bakımdan denetçilerin, yapmış oldukları denetimleri, objektif ve başarılı bir şekilde yerine getirmeleri, güvenilirlik ölçütünün sağlanması açısından önemlidir.

e. Yeterlilik

Denetçiler, görevlerini yerine getirirken mesleki standartlara uymak zorundadırlar. Ayrıca denetçiler; yürürlükteki mevzuatları takip etmek, değişiklikleri uygulamakla yükümlüdürler. Yine denetçiler denetledikleri kuruluşların faaliyetleri, yapıları, tabi oldukları kurumsal mevzuatlar hakkında yeterli bilgiye sahip olmak zorundadırlar. Yüksek Denetleme Kurulları, kendi nezdinde çalışan denetçilerinin eğitimlerini tam olarak yerine getirmeli ve onları görevlerini başarı ile yapabilecekleri seviyeye ulaştırmalıdır.

Denetçiler, denetlenen kurum veya diğer ilgili taraflarca ileri sürülen bilgileri değerlendirmek durumundadır. Görevleri sırasında elde etmiş oldukları bilgileri kendilerine veya bir başkasına kişisel yarar sağlamak amacıyla kullanmamalıdır. Denetçiler, denetim yaparken ve raporlar hazırlarken, somut kanıtları dikkate almak ve mesleki sorumluluklarını yerine getirmek için ihtiyaç duydukları becerileri sürekli geliştirmek ve güçlendirmek zorundadırlar<sup>103</sup>.

---

<sup>103</sup> Atlar Ömer Arpacı, “Kamu Denetimi ve INTOSAI Mesleki Ahlak Kuralları”, [http://www.alomaliye.com/atlar\\_omer\\_kamu\\_denetimi.htm](http://www.alomaliye.com/atlar_omer_kamu_denetimi.htm), Mart 2005, Erişim: 12.12.2005.

### 3. INTOSAI' nin Bölgesel Birlikleri

INTOSAI'nin özelliği bağımsız, özerk ve non-politik, yüksek denetleme kurumları arasındaki ilişkileri geliştirmeyi amaçlayan uluslararası bir organizasyon olmasıdır. INTOSAI'ye sadece Birleşmiş Milletler' e veya Birleşmiş Milletler' in yan kuruluşlarından birine üye olan ülkelerin yüksek denetleme kurumları üye olabilmektedir. INTOSAI'nin EUROSAI, ASOSAI, SPASAI, AFROSAI, OLACEFS, CAROSAI ve ARABOSAI olmak üzere yedi adet bölgesel birliği bulunmaktadır. INTOSAI 'ye üye olacak yüksek denetim kurumlarının, yasayla kurulmuş olmaları ve parlamento adına denetim yapıyor olmaları gerekmektedir. Statü gereğince INTOSAI' ye her ülkeden bir yüksek denetim kurumu üye olabildiğinden, Türkiye'de sadece Sayıştay üye durumdadır. Sayıştay'ımız aynı zamanda da ASOSAI (Asya Yüksek Denetim Kurumları Birliği) üyesidir<sup>104</sup>. Bu bölgesel birlikleri kısaca incelemek yerinde olacaktır.

#### a. EUROSAI(European Organisation of Supreme Audit Institutions/Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Birliği)

Avrupa devletleri, 13. INTOSAI Kongresinde Berlin'de bir araya gelmişlerdir. Bu kongrede, Avrupa ülkeleri arasında iletişimi geliştirmek, Avrupa ülkeleri Sayıştay'larının birlikte çalışmalarına olanak sağlamak, değişik kamu denetim metod ve yöntemlerinin paylaşımını sağlamak için Yüksek Denetim Organları Avrupa organizasyonunu kurmuşlardır.Başlıca EUROSAI üyeleri; Avusturya, Almanya, Fransa, İngiltere ve Brezilya'dır.(Bkz. Ek.III)

EUROSAI içerisinde beş değişik dil kullanılmaktadır. Bunlar; İngilizce, Almanca, Fransızca, Rusça ve İspanyolcadır. EUROSAI üyeleri her üç yılda bir toplanmaktadırlar. Bunun yanında Yönetim Kurulu'nun kararı veya üyelerin en az yarısının istemiyle kongre olağanüstü de toplanabilmektedir. Toplanan kongrelerde kongre başkanı, hangi ülkede toplanılmış ise o ülkenin Sayıştay Başkanı olacağı EUROSAI tüzüğünde hükme bağlanmıştır. 2008 yılında yapılacak kongre, Polonya 'da gerçekleşecektir<sup>105</sup>. EUROSAI toplantıları genellikle ülkelerin tecrübelerini

<sup>104</sup> Kenger, a.g.m., "Denetçi Yardımcıları Eğitim Notları", [http://www.ydk.gov.tr/egitim\\_notlari/denetim.htm](http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm), Erişim : 14.01.2006.

<sup>105</sup> "EUROSAI Congress", <http://www.eurosai.org/eng/congress.asp?menu=insti>, Erişim: 12.04.2006.

paylaşmaları bakımından çok önemli bir rol üstlenmektedir. Son iki toplantıda bütçe gelirleri üzerinde durulmuş ve bütçe gelirlerinin arttırılmasında, giderlerin kısılmasında önemli noktaların altı çizilmiştir<sup>106</sup>.

EUROSAI'nin amaçları; mesleki ve teknik işbirliğini geliştirmek, ulusal ve uluslararası kuruluşlar ile ilişkileri sürdürmek, kamusal mali denetim ve mevzuat değişiklikleri konularında EUROSAI üyelerini bilgilendirmek, denetimlere ilişkin olarak teorik ve pratik çalışmaları geliştirmek, organizasyona dahil üyelerin arasında bilgi ve doküman alışverişini geliştirmek ve kolaylaştırmak, kamu gelir ve gider denetimlerine ilişkin uzmanlaşmış kuruluşlar oluşturmayı teşvik etmektir.

EUROSAI mevcut esaslar ve düzenlemeler uyarınca, merkez ülkenin yasalarına göre yönetileceği, EUROSAI 'ye üye ülkelerin üçte ikisinin istemi ile organizasyon sona erebileceği, sona erme sürecinde izlenecek yolun, merkez ülkenin kanunlarınca belirleneceği de ayrı ayrı hüküm altına alınmıştır<sup>107</sup>. Burada belirtmek gerekir ki, EUROSAI merkezi İspanya olarak hüküm altına alınmış, hatta merkez ile ilgili işlemler için İspanya Sayıştay binaları kullanılacağı belirtilmiştir.

b. ASOSAI (The Asian Organisation of Supreme Audit Institutions/ Asya Yüksek Denetim Kurumları Birliği)

INTOSAI'nin bölgesel birlikleri arasında yer alan ASOSAI oldukça geniş bir üye potansiyeline sahiptir. 1979 yılında kurulan Asya Yüksek Denetim Kuruluşları Birliği on bir üye ile kurulmuş olup bugünkü üye sayısı kırk üçtür<sup>108</sup>. Başlıca üyeleri; Çin, Japonya, Suudi Arabistan, Yeni Zelanda, İsrail, Hindistan, İran, ve Türkiye'dir. (Bkz. Ek.III)

ASOSAI'nin temel amacı, üye ülkeler arasındaki bilgi alışverişini sağlayarak, ülkelerin kendi yüksek denetleme kurumlarının elde etmiş olduğu tecrübeleri diğer ülkeler ile paylaşmaktır.

<sup>106</sup> Kate Brentzel, "EUROSAI Holds Sixth Triennial Congress in Germany", **International Journal of Government Auditing**, October 2005, [http://www.findarticles.com/p/articles/mi\\_qa3662/is\\_200510/ai\\_n15847177/pg\\_3](http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa3662/is_200510/ai_n15847177/pg_3), Erişim: 25.04.2006.

<sup>107</sup> "Yüksek Denetim Organları Avrupa Organizasyonu'nun (EUROSAI'nin) Esasları", **Sayıştay Dergisi**, Ekim-Aralık 1990, Sayı: 2, s. 8.

c. SPASAI (South Pasific Association of Supreme Audit Institutions/ Güney Pasifik Yüksek Denetim Kurumları Birliği)

SPASAI, kendi üye ülkelerinin kamusal denetim konusundaki tecrübelerini ve fikirlerini paylaşmayı amaçlayan bir oluşumdur. SPASAI üyeleri, birbirlerinden almış oldukları tecrübeleri ve fikirleri kendi denetim birimlerine eğitim yolu ile vererek, denetimlerini geliştirebilmektedirler. SPASAI'nin başlıca üyeleri, Yeni Zelanda, Salomon Adaları, Mikronezya, Marshall Adaları, Nairu ve Yeni Kaledonya'dır<sup>109</sup>. (Bkz. Ek.III)

SPASAI genellikle üç yılda bir toplanmaktadır. 2000 yılında Sydney, Avustralya da daha sonra 2002 yılında Cook Adalarında toplanmıştır. SPASAI olağanüstü de toplanabilmektedir. Bunun içinde tüm üye ülkelerin salt çoğunluğunun talebi gerekmektedir. Toplantılarda kimin toplantıya başkanlık edeceği katılımcı ülkeler tarafından seçilmektedir.

d. AFROSAI (The African Organisation of Supreme Audit Institutions/ Afrika Yüksek Denetim Kurumları Birliği)

INTOSAI'nin yedi birliğinden biri olan AFROSAI, 1996 yılında Afrika kıtasında Fransızca ve Arapça konuşan ülkelere kurulmuştur<sup>110</sup>. Başlıca üyeleri, Kamerun, Mısır, Libya, Fas, Nijerya, Tunus, Cezayir'dir<sup>111</sup>.(Bkz. Ek.III)

AFROSAI, birliğe üye olan ülkelerin kamusal denetim alanında bilgi alışverişini sağlamayı temel amaç edinmiştir.

---

<sup>108</sup> "Asian Organisation of Supreme Audit Institutions", <http://www.asosai.org/members-directory.htm>, Erişim: 02.04.2006.

<sup>109</sup> SPASAI Resmi Web Sitesi, <http://www.oag.gov.fj/spasai/members.htm>, Erişim: 24.04.2006.

<sup>110</sup> AFROSAI Resmi Web Sitesi, [http://www.afrosai-e.org.za/Afrosai-E\\_Project/ProgressReport/AFROSAI\\_E\\_3\\_YEARLY\\_REPORT.doc](http://www.afrosai-e.org.za/Afrosai-E_Project/ProgressReport/AFROSAI_E_3_YEARLY_REPORT.doc), Erişim: 12.04.2006.

<sup>111</sup> Ellison Alberta E., "AFROSAI 8th General Assembly Held in Burkina Faso", **International Journal of Government Auditing**, January 2000, [http://www.findarticles.com/p/articles/mi\\_qa3662/is\\_200001/ai\\_n8884766](http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa3662/is_200001/ai_n8884766), Erişim: 24.04.2006.



- e. OLACEFS(The Latin American and Caribbean Organisation of the Supreme Audit Institutions/ Latin Amerika ve Karayipler Yüksek Denetim Kurumları Birliği)

1953 yılında Küba’da toplandı. Daha sonra 1956 yılında Belçika’da 1959 yılında Rio de Janeiro’da 1963’te Venezuela’da toplanmıştır<sup>112</sup>. Başlıca üyeleri; Arjantin, Brezilya, El Salvador, Nikaragua, Küba, Peru, Portekiz, İspanya, Venezuela, Uruguay’dır<sup>113</sup>.(Bkz. Ek.III)

Bu organizasyonun temel amacı, kamusal denetimin disiplinli bir hal alması ve denetim konusunda kalkınmanın sağlanmasıdır. Bu amaçlar çerçevesinde birliğe dahil olan ülkeler dahilinde bilgi alışverişini sağlamaktadır.

- f. CAROSAI( Caribbean Organisation of Supreme Audit Institutions/ Karayipler Yüksek Denetim Kurumları Birliği)

1988 yılında kurulan CAROSAI’ye “Trinidad ve Tobago” başkanlık ve sekreterlik etmektedir. CAROSAI, INTOSAI birlikleri arasında bölgesel kalma özelliğini gösteren tek birliktir. CAROSAI üyeler arasında denetim bakımından yardımlaşmayı ve paylaşımı arttırmak amacı ile kurulmuş bir organizasyondur. 10-15 Ağustos 2003 yılında Bermuda’da yapılan altıncı CAROSAI toplantısına İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri de gözlemci olarak katılmışlardır<sup>114</sup>. Başlıca üyeleri, Bahama, Bermuda, Kayman Adaları, Jameika, St.Vincent ve Grenad, St.Kitt ve Nevis’dir.(Bkz. Ek.III)

---

<sup>112</sup> “About OLACEFS”,Tenth General Assembly of The OLACEFS, [http://www.olacefs.gov.br/ingles/sobre\\_olacefs\\_ing.htm](http://www.olacefs.gov.br/ingles/sobre_olacefs_ing.htm), Erişim: 10.04.2006.

<sup>113</sup> Monika Gonzalez-Koss, “XIV.OLACEFS General Assembly Held in Buenos Aires,Argentina”, **International Journal of Government Auditing**, January 2005, [http://findarticles.com/p/articles/mi\\_qa3662/is\\_200501/ai\\_n12933687/pq\\_5](http://findarticles.com/p/articles/mi_qa3662/is_200501/ai_n12933687/pq_5), Erişim: 25.04.2006.

<sup>114</sup> Benjamin Ross,”CAROSAI Convenes it’s Sixth Triennial Congress in Bermuda”,**International Journal of Government Auditing**, October 2003, [http://www.findarticles.com/p/articles/mi\\_qa\\_200310/ai\\_n9312131/pg\\_1](http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa_200310/ai_n9312131/pg_1), Erişim: 11.04.2006.

Bu organizasyonda da ülkeler denetim tekniklerini, denetim programlarını, tecrübelerini, bireysel denetimlerini, denetim formatlarını ve standartlarını kamu sektörünün denetiminin verimliliği için paylaşmaktadırlar<sup>115</sup>.

- g. ARABOSAI(Arab Organisation of Supreme Audit Institutions / Arap Yüksek Denetim Kurumları Birliği)

INTOSAI 'ye dahil bir birlik olan ARABOSAI sekiz üye ülkeden oluşmaktadır. Birliğe Mısır başkanlık etmektedir. Birliğe Mısır başkanlık etmektedir. ARABOSAI başlıca üye ülkeleri, Mısır, Kuveyt, Libya, Suudi Arabistan ve Tunus'tur.(Bkz. Ek.III)

Üye ülkeler denetim ile ilgili planlarını, çalışma stratejilerini ve hedeflerini paylaşmaktadırlar. Üyeler arasında yapılan anketler ile maksimum verimliliği sağlamaya çalışmaktadırlar. Bu çalışmalar kullanılabilir bilgiye ulaşmak için yapılan önemli girişimler olarak görülmektedir<sup>116</sup>.

#### **B. ECOSAI (Economic Cooperation Organisation Supreme Audit Institutions/ Yüksek Denetleme Kurulları Ekonomik İşbirliği Birliği)**

ECOSAI ( Ekonomik İşbirliği Teşkilatına Üye Ülkeler Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu) Güney ve Orta Asya ülkeleri için 1994 yılında kurulmuştur. Sekreteryası Pakistan Sayıştay Başkanlığı' nca yürütülmektedir.

Afganistan, Azerbaycan, İran, Kazakistan, Kırgızistan, Pakistan, Türkiye, Türkmenistan, Tacikistan, Özbekistan ECOSAI 'nin mevcut üyeleridir. KKTC gözlemci statüsünde toplantılara katılmaktadır. ECOSAI genelde yılda bir kez toplanır. Toplantılarda kararlar oy çokluğu ile alınmaktadır<sup>117</sup>. ECOSAI, fikirlerin ve deneyimlerin paylaşılması anlamında seminerler, konferanslar, eğitim kursları düzenlenmesi yoluyla üye ülkelerdeki kamu denetimi mesleğinin geliştirilmesi

<sup>115</sup> "What is CAROSAI", <http://www.auditorgeneral.gov.tt/applicationloader.asp?app=articles&id=186>, Erişim: 16.04.2006.

<sup>116</sup> INTOSAI-Working Group on Environmental Auditing, "ARABOSAI", [http://www.environmental-auditing.org/intosai/wgea.nfs/viewHTML/arabosai.htm!OpenDocument&nav=arabosai\\_](http://www.environmental-auditing.org/intosai/wgea.nfs/viewHTML/arabosai.htm!OpenDocument&nav=arabosai_) Erişim: 10.03.2006.

<sup>117</sup> "ECOSAI'nin Onuncu Yönetim Kurulu Toplantısından Yansıyanlar", *Sayıştay Dergisi*, 2005, Sayı: 57, s. 141.

amaçlanmaktadır. Genel olarak bakıldığında ECOSAI, INTOSAI denetim standartlarını kabul etmektedir.

ECOSAI 'nin temel amaçları;

- Kamu mali sisteminin denetlenmesi alanında, üye kuruluşlar arasındaki bilgi ve beceri değişimini sağlamak;
- Denetimin geliştirilmesi ve uygulanması alanındaki tecrübeleri paylaşmak;
- Denetim standartları alanındaki gelişim arttırılmak;
- Üye kurumların üyeleri arasındaki karşılıklı işbirliği ve dayanışmayı güçlendirilmek;
- Üye yüksek denetleme kurullarının devlet denetimi uygulamalarına ilişkin bilgi ve veri tabanının geliştirilmesini;
- Devlet denetimi alanında ortak araştırma yapılmasını ve bilgi aktarımının teşvik edilmesini sağlamak şeklinde belirtilebilir<sup>118</sup>.

**C. EURORAI (European Organisation of Regional External Public Finance Audit Institutions / Avrupa Kamu Finansmanı Bölgesel Dış Denetim Kurumları Birliği)**

EURORAI, 1 Ekim 1992'de Manchester (İngiltere)'de kurulmuştur. Üyeleri, Avusturya, Almanya, İrlanda, İspanya, İngiltere, Fransa, Macaristan, Hollanda, Polonya, Portekiz, Rusya, Sırbistan&Karadağ, Slovakya, Slovenya, İsviçre, Ukrayna, Brezilya'dır. Birliğin en önemli gelir kalemini üye aidatları oluşturmaktadır<sup>119</sup>. Bu birlik denetim kurumları ile devlet arasındaki ilişkileri düzenlemeye yönelik çalışmalar yapmaktadır. EURORAI kamusal denetim konusunda verilerin paylaşılmasını benimsemiş ve INTOSAI denetim standartlarını kabul etmiştir. EURORAI' nin amaçları ;

- Üye ülkeler yüksek denetleme kurulları arasındaki işbirliğini arttırmak,
- Kamu finans denetiminde görev yapmak,

<sup>118</sup> "ECOSAI", <http://www.sayistay.gov.tr/ecosai/EcosaiTuzuk.asp>, Erişim: 18.04.2006.

<sup>119</sup> "EURORAI", <http://www.sindicom.gva.es/eurorai/eenter3.html>, Erişim: 08.04.2006.

- Denetim konusunda değişim programları hazırlayıp bunları organize etmek olarak sıralanabilir<sup>120</sup>.

## II. ULUSLARARASI KAMU HARCAMA DENETİM STANDARTLARININ SEÇİLMİŞ ÜLKE ÖRNEKLERİ BAKIMINDAN İNCELENMESİ

Uluslararası denetim standartlarını uygulayan ülkelerin büyük bir kısmı bir yüzyıldan fazla bir süre önce bu denetim standartlarını benimsemişlerdir. En eskileri ise beş hatta yedi yüzyıllıktır (İsveç, İspanya, Portekiz, Fransa). Buradan da anlaşılacağı üzere kamu denetiminde dış denetim fikri uzun yıllar önce ortaya çıkmıştır<sup>121</sup>.

Kamu kesimindeki bütçeleme sistemlerinin değişimi performans denetimini gerekli kılmıştır. Bazı ülkeler de performans denetimini etkin bir şekilde uygulamaktadır. Performans denetimi konusunda yeterli adımı atamayan ülke ise Fransa'dır. Bu ülkedeki kamu kesiminin idari yapılanması kanunilik denetiminin öneminin korunmasına neden olmuştur. Çeşitli ülkeleri yüksek denetim kurumları bakımından incelemek yerinde olacaktır.

### A. PAKİSTAN

Pakistan Sayıştay'ı ülkenin yürütme organı ile iç içe bir yapı içindedir; bu yüzden bağımsızlığından, İngiliz koloni yönetiminin ülkede hakim olması vesilesiyle söz edilememektedir. Sayıştay, bağımsızlık için 1970 yılında, hesapların tutulması görevini kurumlara teslim eden bir program hazırlamıştır. Pakistan, performans denetimine, yine İngiliz uzmanların yardımıyla geçebilmiştir. Bir çok sektörde bu denetimin etkin olarak yapıldığı görülmektedir<sup>122</sup>. Pakistan'da performans denetiminin kapsamı, kalkınma ön planda olduğu için, kalkınma projeleri ile sınırlandırılmıştır. Pakistan Sayıştay'ında diğer ülkelere farklı olarak performans denetimi ile performans değerlendirmesi kavramları farklılık göstermektedir.

<sup>120</sup> y.a.g.m., <http://www.sindicom.gva.es/eurorai/eenter3.html>, Erişim: 08.04.2006.

<sup>121</sup> Sayıştay Başkanlığı Araştırma ve Tasnif Grubu, "Önemli Denetim Alanlarının Seçimi, Denetim Sonuçlarının Duyurulması ve Personelin Niteliği Gibi Konulara Ağırlık Verilerek Sayıştay Denetiminden Sonuç Alınması", **Sayıştay Dergisi**, Nisan-Haziran 1992, Sayı: 8, s. 10.

<sup>122</sup> Ahmet Tekin, "Kamu Kesiminde Performans Denetiminin Bazı Ülkelerdeki Gelişimi", **Maliye Dergisi**, Eylül-Aralık 1998, Sayı: 129, s. 39.

Performans denetimi kamu kurumları üzerinde yapılırken, performans değerlendirmesi kamu işletmelerinde yapılmaktadır. Pakistan Sayıştay'ı 1981 yılında Hollanda'dan teknik yardım alarak kalkınma projelerinin performans denetimine geçmiştir. Denetim sonuçları, kamu hesapları komitesine sunulmaktadır.

## **B. ALMANYA**

Almanya Sayıştay'ı Polonya Sayıştay'ından farklı olarak ne yasamanın ne de yürütmenin yardımcı ya da tamamlayıcı elemanı değildir. Sayıştay, her biri ortalama altı denetim elemanı ve bir direktör olan sekiz bölümden oluşur. Bu 48 denetçinin başında üye niteliğinde kıdemli denetçiler bulunmaktadır. Federal Sayıştay'ın yanı sıra yakın işbirliği içinde çalıştığı fakat, birbirinden bağımsız 11 eyalet Sayıştay'ı bulunmaktadır. Denetimin amacı hesapların yasalara uygunluğunun yanı sıra mali yönetimlerin incelenmesidir.

Almanya Sayıştay'ı Federal hükümete, parlamentoya ve konseye yıllık denetim raporları sunmaktadır. Yıllık düzenli raporların yanı sıra Federal Bütçe yasası, Federal Sayıştay'a her zaman özel rapor hazırlama yetkisi de vermektedir. Ayrıca Federal Sayıştay son yıllarda performans denetimine önem vermiştir.

Almanya Sayıştay'ı, etkinlik denetimi ve program değerlemesi, fayda-maliyet analizleri inceleme, sektörler arası denetleme ve devam eden program denetimi faaliyetlerinde bulunmaktadır.

1970 bütçe kanun reformu ile Almanya Sayıştay'ına yazılı verilere bağlı kalmanın ötesinde yetkiler verildi. Bu tarihten sonra Federal Sayıştay mali raporların ve kararların incelenmesinde yetkili kılındı. Bunun sonucu olarak da denetleme sadece gelir ve harcama denetimi ile sınırlandırılmamış, önceki program kararlarını da kapsamıştır. Bu işlevsel yaklaşım tamamen yeni denetim olanaklarının aşılmasına neden olmuştur<sup>123</sup>.

Doğu ve Batı Almanya'nın birleşmesi denetim alanını muazzam bir şekilde artırmakla kalmamış aynı zamanda denetlenecek bir çok konu da ortaya çıkmıştır.

---

<sup>123</sup> y.a.g.m., s. 42.

Doğu ve Batı Almanya'nın birleşmesinden sonra 1991 sonu itibari ile beş ilave denetleme mahkemesi yeni federal denetimlerde görev almaya başlamıştır.

### **C. POLONYA**

Polonya 'da Supreme Chamber of Control/SCC adı verilen denetim kuruluşu, Sayıştay statüsünde bir kuruluş olup denetim mekanizmasını genel anlamı ile temsil etmektedir. Bu birim faaliyet hedeflerinin gerçekleştirilmesine ve denetim faaliyetlerinin uluslararası düzeyde kabul görececek şekilde yürütülmesine katkıda bulunur. Polonya Sayıştay'ının faaliyetlerinin uluslararası düzeyde kabul görececek şekilde yürütülmesine katkıda bulunur. Polonya Sayıştay'ının faaliyetlerinin yasal çerçevesi, INTOSAI'nin Lima Deklarasyonunda belirlenen koşulları taşımaktadır.

Polonya Sayıştay'ı denetim standartları,Polonya yasalarını göz ardı etmeden, INTOSAI denetim standartlarını, INTOSAI denetim standartlarına ilişkin Avrupa Uygulama Rehberi'ni ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun (IFAC-International Federation of Accountands) uluslararası denetim standartlarını temel almaktadır. Polonya Sayıştay'ının denetim standartları; Sayıştay'ın denetim faaliyetleri ile bağlantılı bir şekilde en önemli aşamalara ve süreçlere göre biçimlenmiş bulunmaktadır<sup>124</sup>.Bu standartlar, yapılan denetimin en uygun kalitede yerine getirilmesine yöneliktir.

Polonya Sayıştay'ının uyguladığı denetim standartlarında, "Denetime Hazırlık", "İç Kontrol", "Uzmanların ve Danışmanların Çalışmalarından Yararlanma", "Başka Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanma", "Denetim Kanıtları" "Gözetim ve Denetim Kalitesi", "Raporlama" ve "Personel Politikalarında Uyulacak Standartlar" başlıklı bölümler üzerinde daha yoğun bir şekilde durmuştur<sup>125</sup>.

### **D. DANİMARKA**

Danimarka denetim sistemi, 1926 yılında yapılan geniş kapsamlı bir reformla şekillenmeye başlamıştır. Danimarka yüksek denetim organı yıl boyunca

---

<sup>124</sup> Baran Özeren, "Polonya Sayıştay'ı Denetim Standartları", **Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi**, Şubat 2004, <http://www.sayistay.gov.tr>, Erişim: 01.02.2006.

parlamentoya 20 ila 25 arasında denetim raporu vererek denetim işlevini tamamlamaktadır. 1991 yapılan bir değişiklikle, genel denetim bürosunun hükümetle bağlantısı kesilmiş ve tamamen parlamentoya devredilmiştir. Hali hazırda üyeleri parlamento tarafından atanan hükümetten tamamen bağımsız bir yapıya sahiptir.

Denetim sonucunda maddi veriler söz konusu ise bu veriler, “Auditor General” (Kamu Hesaplarına) rapor edilir. Komite, rapora kendi görüşünü de ekleyerek, raporu parlamento ve sorumlu bakana gönderir. Parlamentosu raporu değerlendirilir ve gerekli kanuni işlemler yapılır<sup>126</sup>.

Danimarka Yüksek Denetim Kurulu’nda yerel birimler ve özel birimler bulunmaktadır. Ancak bunlarda herhangi bir performans değerlemesinden söz etmek yanlış olacaktır. Devletten yardım alan bu birimlerin, aslında performans denetim ölçütleri ile denetlenmesi gerekmektedir.

## E. LİTVANYA

Litvanya Sayıştay’ı, 2004 yılının başında revize ederek yürürlüğe koyduğu denetim standartlarını “Kamu Denetiminin Gereklilikleri” olarak adlandırmaktadır<sup>127</sup>. Litvanya’da kamu denetim standartları, Devlet Kontrol Kanunu, Mahalli İdare Kanunu, INTOSAI denetim standartları ve Litvanya Denetçiler Odası tarafından belirlenen ulusal ve uluslararası denetim standartları çerçevesinde hazırlanmıştır.

Litvanya Sayıştay’ı, devlet bütçe uygulaması, devlet fonlarının kullanımı, varlıkların yönetilmesi ve elden çıkarılması, devlet sosyal sigorta fonu bütçesinin uygulaması, Avrupa Birliği fonlarının ilgili fon yönetim kurumları ve bu fonlardan yararlanacaklar tarafından kullanılması, Litvanya’nın katıldığı programları uygulaması Belediye fonlarının yönetilmesi, dağıtılması, Avrupa Birliği’nden alınan fonların denetlenmesi gibi işlemleri yerine getirmekle görevlidir.

Avrupa Birliği mali desteğinin denetlenmesinde, Litvanya Cumhuriyeti tarafından imzalanan uluslararası anlaşmalarda ve Litvanya ile Avrupa Birliği

---

<sup>125</sup> Özeren, a.g.m., s. 15.

<sup>126</sup> Tekin, a.g.m., s. 49.

<sup>127</sup> Özeren, a.g.m., s. 19.

mevzuatının, Avrupa Birliği Mali desteğinin kanuni dış denetimini öngören hükümleri bulunmadığı durumlarda, belirlenen kamu denetim standartları uygulanır.

Litvanya Sayıştay'ının uyması gereken kamu denetim standartları dört temel başlık altında ele alınabilir. Bunlar; temel prensipler,planlama,finansal ve kamusal denetim olarak belirtilmektedir. Bu standartlar hakkında kısaca bilgi verecek olursak; finansal denetim ve performans denetimini icra etmesi, denetim kapsamının Devlet kontrol Kanunu uyarınca belirlenmesi ve denetimlerde denetçi ve denetlenen kurumların hakları, Devlet Kontrol Kanunu, Kamu Denetim Standartları ve diğer yasal düzenlemelerce belirlenmesi şeklinde sıralanabilir.

Planlama; Litvanya Sayıştay'ının uzmanlığı bu sayede ortaya konulmaktadır. Planlama, tüm denetimlerin ekonomik, verimli ve etkin bir şekilde uygulanmasını sağlar. Kamu denetim programları, Sayıştay Başkanı tarafından onaylanır ve kamu denetim programları Litvanya Sayıştay'ının organizasyonel birimler arasındaki aktif işbirliği ile hazırlanır.

Finansal denetimin amacı, finansal yönetimi,denetlenen organın varlıklarının kullanılmasının, yönetilmesinin ve elden çıkarılmasının düzenliliği dahil olmak üzere denetlenen organın iç kontrolünün değerlendirilmesidir. Finansal tablolar ile ilgili görüş bildirmektedir.

Kamusal denetimin amacı, denetlenen kurumun içsel yönetimini ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik yönlerinden değerlendirmek ve performans geliştirme fırsatlarını ortaya koymaktır. Burada adı geçen ekonomiklik, sonuçlarla ilgili uygun kalite göz önünde tutularak, bir faaliyet için kaynakların maliyetini en aza indirmeyi ifade etmektedir. Denetim planı, ilgili denetimin görev onayını veren kişi tarafından onaylanmaktadır. Denetim sonuçları denetim raporunda gösterilir. Bu raporlar performans denetimini de içermektedir.

Denetim rapor ve görüşleri, Sayıştay'ca yayımlanır. Halk,kanunca belirlenmiş prosedür çerçevesinde, kitle iletişim araçları ile bilgilendirilir. Standartlar, Sayıştay



Yönetim Kurulu tarafından kabul edilir ve Sayıştay Başkanı karar ilavesi ile onaylanır<sup>128</sup>.

## **F. YUNANİSTAN**

Avrupa Birliği üyesi olan Yunanistan, 1995 yılında mali alanda reform yapmış ve yapmış olduğu reformda Türkiye'yi örnek almıştır. Ülkemize benzer olarak Maliye Müfettişleri Kurulu (Body of Financial Inspection) oluşturulmuştur. Kamusal alanda faaliyet gösteren kuruluş kamu kurum ve kuruluşlarının ve yerel yönetimlerin mali işlemleri ve hukuki yapılarını denetlemekle görevlidir<sup>129</sup>. Yunanistan kısmi olarak performans değerlemesini de uygulamaktadır. Performans denetiminin tam olarak uygulanmasında bir yeterlilik sağlanamamıştır. Ancak yapılan reformlar ile performans denetimi yaygınlaştırılmaya çalışılmaktadır.

Yapılan denetimler sonucu raporlar hazırlanmakta ve tespit edilen eksiklikler ile ilgili olarak çeşitli tavsiyelerde de bulunmaktadır. Yunanistan yüksek denetleme kurulunun tavsiyeleri üzerine kamusal alanda düzenlemeler yapılmakta ve uluslararası boyutta kamu harcama denetimine yaklaşılmaktadır.

## **G. BULGARİSTAN**

Bulgaristan Sayıştay'ı, bütçenin tümünün ve diğer kamusal fonların dış denetiminden sorumlu bir kuruluştur. Bulgaristan Sayıştay'ı parlamento rapor vermektedir. Kamusal kurumlardaki eksiklikler ile ilgili olarak rapor hazırlamak zorunda olan Sayıştay'da finansal denetim ve performans denetimi genel anlamı ile yapılmaktadır.

INTOSAI denetim standartları ve bu standartlara ilişkin Avrupa Birliği Uygulama Rehberleri ile uyum içinde olan Bulgaristan Sayıştay'ının uygulanmasını istediği standartlar, kurum bülteninde mutlaka yayımlanmak zorundadır.

---

<sup>128</sup> Sacit Yörüker, "Litvanya Kamu Denetimi Şartları", <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/sbn42/itdensta.pdf>, Erişim: 26.08.2005.

Denetim yapılmadan önce, denetlenecek kurum hakkında bir hazırlık çalışması yapılmaktadır. Denetimin verimli, etkin ve tutumlu bir biçimde yürütülmesi için makul güvence sağlamak ve denetim hedeflerini gerçekleştirilmek amacıyla bir denetim programı hazırlanır<sup>130</sup>. Denetim programlandıktan sonra denetime başlanır daha önceden planlanan şekilde denetim uygulamaya konulur. Denetim uygulandıktan sonra elde edilen bulgular, belirlenmiş raporlama standartları çerçevesinde denetim raporu olarak hazırlanır. Hazırlanan raporlar ilgi duyanlara bildirilir. Bulgaristan Sayıştay'ı, denetimin planlanmasından raporlama aşamasına kadar olan süreç içerisindeki başarıyı Sayıştay'ın iç kontrol mekanizmasına borçludur. Bulgaristan Sayıştay'ı "Genel Standartlar", "Finansal Denetim", "Performans Denetimi" ve "Örnekleme" konuları üzerinde daha çok durmaktadır<sup>131</sup>.

## H. İSVEÇ

İsveç Sayıştay'ı, performans denetimini uygulayan bir denetim organıdır. Performans denetimi 1967 yılında Sayıştay'ın yeniden yapılandırılması ile uygulanmaya başlanmıştır. Yeniden yapılandırma sonucunda Sayıştay üç idareden oluşmaktadır. Muhasebe ve denetim standartlarını belirleyen ve hükümetin mali sisteminin düzgün işlemlerini sağlayan Mali Yönetim ve Muhasebe Dairesi, üçyüzelli dolayında kuruluşta yıllık mali denetimleri gerçekleştiren Mali Denetim Dairesi ve Performans Denetimi Dairesinden oluşmaktadır. Bu merkezi kuruluşların yaklaşık üçyüzü hükümete yıllık raporlar sunmaktadırlar<sup>132</sup>.

İsveç Sayıştay'ı sosyal güvenlik programlarına diğer ülkelerden daha fazla önem vermektedir. İsveç yüksek denetim kurumu (Supreme Audit Institution) kamusal alanın dış denetiminden sorumludur. Kurumların hazırlamış oldukları hesaplar belirlenen muhasebe standartları ve diğer standartlara uygunluğu yönünden denetlendikten sonra Sayıştay onayından geçmektedir. Kamusal alanda yapılan denetimlerin verimliliği için performans denetiminin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Performans denetiminin gerçekleştirilmesinin ön koşulu da belirlenen

---

<sup>129</sup> "Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısı Nasıl Bir Denetim Sistemi Öngörüyor", [http://www.tesev.org.tr/etkinlik/maliye\\_teftis\\_yon\\_ozet.php](http://www.tesev.org.tr/etkinlik/maliye_teftis_yon_ozet.php), Erişim: 09.10.2005.

<sup>130</sup> Baran Özeren, "Bulgaristan Sayıştay'ı Denetim Standartları", *Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi*, Şubat 2004, s. 2, <http://www.sayistay.gov.tr>, Erişim: 16.01.2006.

<sup>131</sup> Özeren, a.g.m., s. 15.

<sup>132</sup> Tekin, a.g.m., s. 44.

standartlara uyumdur. Bu bakımdan performans denetiminin ilk etapta sağlanması ve böylelikle uluslararası standartlara uyumun gerçekleşmesi İsveç Sayıştay'ının ideolojisidir.

## **İ. İTALYA**

İtalyan Sayıştay'ı kamu maliyesi yüksek denetim kuruluşu olarak, İtalya Krallığı'nın ilanından sonra, 1862 yılında kurulmuştur. Kamusal alanda hizmet veren bu kamusal mali denetim birimi, "Servizi Ispettivi di Finanza Pubblici-S.I.Fi.P" adını taşımaktadır. Ayrıca bu mali denetim birimi dışında her kurum ve kuruluşun idari teftiş ve soruşturmalarını yürüten İç Denetim Müfettişleri (Ispettorati di amministrazione Interna) bulunmaktadır.

Sayıştay, kamu adına olan sözleşmeleri kanunlara uygun olup olmadığının kontrolü açısından bir ön denetim gerçekleştirir. Kanunlara aykırı olan sözleşmelerin vizesi yapılmaz, sicil defterine kaydedilmez. Sayıştay bazen de bazı özel saymanlıklara, bütçe dışı işlemlere, devlete ait bazı birimlere veya iş pazarları ile ilgili kararnamelere göre yapılmış sözleşmeleri uygulamadan sonra da denetleyebilmektedir<sup>133</sup>. Sayıştay tespit ettiği kural dışı işlemleri, adaletin yerine gelmesi için genel savcıya bildirir. Yapılan denetimler sonucunda her denetim için rapor hazırlanmaktadır. Sayıştay tarafından gerçekleştirilen denetimler sonucunda hazırlanan raporlar, parlamentoya sunulur. Her denetim için hazırlanan raporun içerisinde ilgili Sayıştay dairesinin görüşlerini de içeren bir bölüm bulunmaktadır. Bu raporlar Hazine Bakanlığı ve ilgili idareye de gönderilir. Burada Sayıştay'ın Hükümete ve Parlamentaoya yardımcı olan bir organ olduğu gözlemlenmektedir. Parlamentaoya sunulan bu raporlarda performans denetimine ilişkin bulguları belirtmektedir. Raporlama işini Sayıştay'ın en üst kademesinde yer alan "Birleşik Daireler" üstlenmiştir. Genel kamu hesaplarına ilişkin konular, kanunlar çerçevesinde hesaplarla birlikte parlamentoya sunulmak üzere Maliye Bakanlığına sunulması gerektiği yine kanunlarca belirlenmiştir.

İtalyan yüksek denetleme mekanizmasının hazırladığı raporlarda ileri sürülen tavsiye ve gözlemlerin hiçbir bağlayıcılığı olmadığını belirtmekte yarar vardır. Bunlar

bir taraftan parlamentoca yapılacak siyasi denetime temel teşkil ederken, diğer taraftan da hükümetin Sayıştay'ca belirlenen aykırılık ve aksaklıklarının önlenmesi için uygun kanunlar hazırlanmasına veya düzenlemeler yapmasına dayanak oluştururlar. Sayıştay sadece vize ile değil, muhasebe konusundaki mevzuata aykırı durumları tespit etmekle de yetkilidir. Ancak Sayıştay idari sözleşmelerin mevzuata varsa aykırılıklarını belirtmekle birlikte bu düzenlemelerin yerine geçecek ya da iptal edecek kararlar alamaz<sup>134</sup>. Sayıştay yargılamasının sorgulayıcı prosedürü bulunmaktadır. İlk başta harcama işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtlarını doğrulamak ve desteklemek şeklinde olan asıl amaç aslında idari faaliyetlere garanti vermektir<sup>135</sup>. Genel olarak İtalyan yüksek denetim mekanizmasının yapmış olduğu denetim büyük ölçüde performans denetimine dayalı analizleri içermektedir.

## J. İNGİLTERE

İngiltere'de denetim mekanizması Ulusal Denetim Ofisi, Kuzey İrlanda Denetim Ofisi, İngiltere Yerel Yönetimler ve Ulusal Sağlık Hizmetleri Denetim Komisyonu ve İskoçya Hesap Komisyonu olarak adlandırılabilir.

Yapılan kamusal denetimler sadece kamusal hesapları içermemekte, aynı zamanda parasal değerlerin korunmasına yönelik konular da içermektedir. Yasama kurallarını içeren denetim aynı zamanda parlamento ve hazine yönetimine de güç vermektedir. Yapılan kamusal denetimler sonucunda denetim raporları hazırlanmaktadır<sup>136</sup>. İngiliz Sayıştay'ı dünyada ilk kurulan Sayıştay olarak değerlendirilmektedir. "Auditor Exchequer" olarak 1314 yılında kurulmuştur. 1866 yılında ise Maliye Bakanlığı ve Denetim Departmanları Kanunu çıkarılmıştır. Bu kanunla genel denetçilik görevi oluşturulmuştur. Bu kanunda tüm harcamaların denetlenmesi istenmiş ve genel denetçinin görevi belirlenmiştir ancak kamu harcamalarının sürekli artışı sonucunda 1921 yılında değişiklikler yapılmış ve kamusal harcamaların hepsini değil, örnekleme yapılarak bir bölümünün denetlenmesi gerektiği vurgulanmıştır.

---

<sup>133</sup> Guisepppe Carbone, "İtalya Sayıştay'ının Organizasyonu ve Görevleri", **Sayıştay Dergisi**, Temmuz-Eylül 1991, Sayı: 5, s. 23.

<sup>134</sup> Carbone, a.g.m., s.29.

<sup>135</sup> Giorgio Clemente, "Performans Denetimi ve İtalya Sayıştay'ı", **Sayıştay Dergisi**, Temmuz-Eylül 1991, Sayı: 5, s. 35.

1983 yılında çıkarılan “National Audit Act”(Ulusal Denetim Kanunu) ile “National Audit Office”(Ulusal Denetim Bürosu) kamu fonlarının kullanımıyla ilgili olarak parlamenter denetimi sağlamak amacı ile oluşturulmuştur. Bu düzenleme yapılmadan önce yüksek denetim, mali denetim ve uygunluk denetimini içeriyordu. Bu düzenleme ile verimlilik, etkinlik ve tutumluluk faktörleri de eklenmiştir<sup>137</sup>.

İngiltere’de yüksek denetim “Komptrolör ve Genel Denetçi”nin bulunduğu yüksek denetim organı içinde yer alan bir denetim kurumu tarafından yürütülmektedir. Komptrolörler ve Genel Denetçiler Avam Kamarası’nın önerisiyle kraliçe tarafından atanır. Ulusal denetim bürosu, denetim faaliyetine Komptrolör ve genel denetçinin yanında yardım etmektedir.

Ulusal denetim bürosu altı birime ayrılmaktadır, bu birimler performans denetimi ve düzenlilik denetimlerini yerine getirir. Ulusal denetim bürosunun değişik bakanlıklarda ofisleri bulunmaktadır. Dolayısı ile harcamanın yapılması ile denetlenmesi arasında geçen süre kısalmış olmaktadır<sup>138</sup>. Verimliliğin artırılması için denetim elemanlarının görev yerindeki kurumlar ile kaynaşmalarını engellemek için, görev yerleri her beş senede bir değiştirilmektedir.

Ulusal Denetim Bürosu, yapılan denetimler sonucunda raporlar hazırlamaktadır. Hazırlanan bu raporların bir ön çalışma aşaması bir de tam çalışma aşaması bulunmaktadır. Ön çalışma, tam çalışmanın gerçekleşip gerçekleşmeyeceğinin tespit edilmesi aşamasıdır. Tam çalışma ise detaylı bir alan çalışmasıdır<sup>139</sup>. Elde edilen, raporlanacak durumlar ile ilgili kanıt toplama aşamasıdır.

Ulusal Denetim Bürosu, hazırladığı raporları Kamu Hesapları Komisyonuna sunar. Komisyon Ulusal Denetim Bürosunun verdiği rapor doğrultusunda denetim yapılan kuruluş ile görüşür, ilgili görüşmelerden elde ettiği izlenimleri değerlendirerek hazırladığı raporu parlamentoya sunar. Komisyonun hazırladığı raporun yaptırım gücü yoktur komisyon sadece tavsiyelerde bulunur<sup>140</sup>. Uygulanan performans

---

<sup>136</sup> “İngiltere Denetim Prensipleri”, <http://www.public-audit-forum.gov.uk/popa.htm>, Erişim: 12.01.2006.

<sup>137</sup> Mehmet Karakaş, (a), a.g.m., s. 216.

<sup>138</sup> y.a.g.m., s. 217.

<sup>139</sup> <http://www.nao.gov.uk/about/role.htm>, Erişim: 24.03.2006.

<sup>140</sup> Karakaş, (b), a.g.m., s. 218.

denetimi ve düzgün yapısı ile Ulusal Denetim Bürosu bir çok ülkenin örnek aldığı bir örgüttür.

## K. MISIR

Mısır'da devlet gelirlerinin kontrolü ilk kez 20. yüzyılın başlarında gündeme gelmiştir. 1942 yılında Devlet Denetim Bürosu kurulmuştur. Özel sektörün genişlemesi üzerine 1964 yılında Devlet Denetim Bürosu yerine daha geniş sorumluluklara sahip olan Sayıştay kurulmuştur. Kurulan bu Sayıştay'ın kontrol alanı, kamu sektörü olarak belirlenmiştir. Daha sonraki dönemlerde sadece kamu sektörü olarak belirlenen görev çerçevesi daha da genişletilmiştir. Sayıştay'ın esas görevi kamu sektöründe performans değerlendirmesi olarak belirlenmiştir. Kamusal hesaplarda meydana gelebilecek bir aksamanın kamusal işlemleri aksatabileceği düşüncesi hakim olduğundan performans denetimine ayrı bir önem verilmiştir.

Mısır Sayıştay'ı Mısır devlet başkanlığına bağlı olup, hem devlet başkanına hem de parlamentoya rapor sunmaktadır. Mısır Sayıştay'ının denetimlerini maksimum seviyede verimli yapabilmesi için 1975 yılında bağımsızlığı güçlendirilmiştir.

Mısır Sayıştay'ı, bütün gelir ve gider belgelerini ve kayıtlarını, hesapların ve mali işlemlerin mali düzenlemelere ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğunu sağlamak amacıyla denetler. Mısır Sayıştay'ı denetim fonksiyonunu sekiz merkezi birim tarafından yerine getirmektedir. Bunlardan bir tanesi merkezi hükümetin gelir ve giderlerini denetlemekte sorumludur. İkinci birim, yerel yönetimlerin gelir ve giderlerinin mali denetiminden sorumludur. Bir birim devlet yönetimindeki ve kamu sektöründeki işçilere ilişkin konuları denetlemektedir. Kamu ya da özel sektör ayrımı yapılmadan, diğer dört denetim birimi denetimlerini yapmaktadırlar. Bu birimlerden bir tanesi devlet bankalarının mali denetimiyle, diğer bir tanesi de ulusal basın kuruluşlarının mali işlerinin kontrolüyle görevlidir<sup>141</sup>.

Mısır Sayıştay'ının dünyanın çeşitli bölgelerinde uluslararası denetim birlikleri ile yakından ilişkileri mevcuttur. Ayrıca Mısır Sayıştay'ı INTOSAI faaliyetlerine de

eksiksiz olarak katılmaktadır. Bunun yanında Afrika Sayıştay'ları Organizasyonuna kurucu üye olarak katılmaktadır. Arap Devletleri Sayıştay'ları çalışma grubunun kurulmasında Mısır Sayıştay'ı önemli bir rol oynamıştır. Uluslararası platformda Mısır Sayıştay'ının üstlenmiş olduğu bu önemli görevler Mısır Sayıştay'ının Uluslararası denetim standartlarına bağlılığının en büyük göstergesidir. Mısır Sayıştay'ının uluslararası standartlar bakımından dönüm noktası olarak kabul edilen 1964 yılında performans denetimi getirilmiş ve böylece geleneksel mali ve yasal denetime ilave olarak plan uygulamasının izlenmesi ve performans değerlendirmesi de denetim kapsamına alınmıştır. Belirlenen bu performans değerlendirmesi Sayıştay denetimine tabi tüm kuruluşları,devlet kuruluşlarını,bakanlıkları ve kamuya ait ortaklıkları içine almaktadır<sup>142</sup>.

## L. FRANSA

Fransa'da Yüksek Denetim Kurumunun varlığı Orta çağa kadar uzanır.İlk etapta Hesap Dairesi olarak organize edilmiştir. 1807 yılında Yüksek Denetleme Kurumu adı altında yeniden düzenlenmiş ve bu süreci takip eden 50 yıl içerisinde görevler sürekli arttırılmıştır. Fransız Yüksek Denetleme Kurulu'nun yapısı 1967 yılında kanun ile düzenlenmiştir.

Fransız yüksek denetim kurumu hem hükümet hem de parlamentodan bağımsızdır<sup>143</sup>. Yüksek denetleme kurulunun çalışanları kamu hukuku, ekonomi ve maliye konusunda yüksek eğitim görmüş kişilerdir. Bütün meslek mensupları (Savcı hariç) yargıç statüsüne sahiptir. Bu statüye sahip oldukları için görevden azledilemezler.

Fransız Sayıştay'ının denetim alanı; devletin hesaplarını, mali yönetimini, milli kamu kurumlarını ve kamu şirketlerini denetlemektir. Ayrıca sosyal güvenlik kuruluşları tarzındaki kuruluşların hesaplarını da denetlemektedir. Farklı olarak, yerel kamu kuruluşlarının hesaplarını, yerel Sayıştay'lar denetlemektedir. Fransız

---

<sup>141</sup> Gül Alptürk, "Mısır Sayıştay'ı ve Performans Denetimi", **Sayıştay Dergisi**, Ekim-Aralık 1991(b), Sayı: 6, s. 23.

<sup>142</sup> y.a.g.m., s. 25.

<sup>143</sup> Gül Alptürk,Erol Akbulut, "Fransız Sayıştayı", **Sayıştay Dergisi**, Nisan-Haziran 1993, Sayı: 12, s.3.

Sayıştay'ının denetim yapısına bakıldığında uygulama sonrası denetim yapıldığı göze çarpmaktadır. Uygulama sırasında herhangi bir müdahale söz konusu değildir.

Fransız Sayıştay'ının denetimine bakıldığında kısıtlı bir denetim olmadığı dikkat çekmektedir. Sayıştay, incelemeye tabi kamu kurumlarının işlemlerinin kamusal hesaplara doğru aktarılıp aktarılmadığının yanında bunların mevcut mevzuatlar çerçevesinde yapılıp yapılmadığının kontrolünü sağlamaktadır. Yapılan bu tür denetimler her yıl tam anlamı ile yapılamadığından verimliliğin yükselmesi için dönem başlarında belirli programlar belirlenerek denetimler sürdürülür.

Yapılan denetimlerde denetçi her kademedeki çalışandan bilgi talebinde bulunabilmektedir. Denetçi yaptığı incelemeler sonrasında bulduğu bulguları rapor haline getirmektedir. Bu rapor kıdemli bir denetçinin gözleminden sonra dairelerden birine verilir. Denetlenen kurumun yetkilisi istediği takdirde ek bilgi verebilir verilen bu ek bilgi dosyaya eklenir. Daire raporda belirlenen konuların yerinde olup olmadığına karar verir. Kamu kuruluşları ve devletin mali yönetimi ile mali kanunları uygulamasına ilişkin genel rapor taslakları Daireler kuruluna sunulmaktadır. Birinci başkanın başkanlık ettiği bu kurula tüm başkan ve üyeler katılır. Burada Yüksek Denetleme Kurulu'nun yargı yetkisine sahip olduğu gözlemlenmektedir. Bu olgu yüksek denetleme kurulunu İngiliz ve Amerikan Sayıştaylarından ayıran en çarpıcı özelliktir<sup>144</sup>.

## **M. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ**

Amerika Birleşik Devletlerinde Genel Muhasebe Ofisi, Kongrenin araştırmacı koludur ve kamu fonlarının tahsil ve sarfi ile ilgili bütün konuları incelemekle yükümlüdür<sup>145</sup>. Amerika Birleşik Devletlerinde veriler Genel Veri Yayınlama Sistemi'ne (GDDS) göre yayınlanır. Veri yayınlamaya ilişkin olarak internet sayfasında veri yayınlama takvimi bulunmaktadır. Denetim mali işlemlerin doğruluğu ile etkinlik ve verimliliğe odaklıdır.

Denetim devlet kurulları tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu değişik denetim kuruluşları otomasyonun sağlanmış olması sebebiyle düzenli bir şekilde

---

<sup>144</sup> y.a.g.m., s. 4.



denetimlerini sürdürmektedirler. Amerikan Yetkili Kamu Muhasebecileri Enstitüsü genel kabul görmüş muhasebe standartlarını yayınlamış ve denetçilerin bu standartlara uyması zorunludur. Uygulayıcı birimler tarafından yapılan içsel denetim ve dışsal denetim yapan bağımsız bir birim bulunmaktadır<sup>146</sup>. Bu birimler hem bağlı bulunduğu kurum itibari ile kamusal iç denetimi hem de kurulan teftiş kurulları vasıtasıyla kamusal dış denetimi yerine getirmektedir.

### III. TÜRKİYE’ DE KAMU HARCAMA DENETİMİNİN ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ülkemiz kamu harcama denetimi dünya standartlarından bir takım farklılıklar içermektedir. Özellikle dünyanın değişik ülkelerinde denetim standartları yayınlanmaktadır. Uluslararası denetim standartlarına göre, denetimin kusursuzluğuna yönelik el kitabı ve yazılı direktifler hazırlanmalıdır. Örneğin, Amerika Birleşik Devletlerinde, Genel Muhasebe Ofisinin yayınladığı ”Devlet Denetim Standartları” ya da Kanada’ da Yeminli Muhasebe Enstitüsü’nün yayınladığı “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” bulunmaktadır. Ancak ülkemizde Sayıştay için yayınlanmış denetim standartları bulunmadığı gibi denetim el kitabı, denetim rehberleri veya denetim kılavuzları bulunmamaktadır. Denetim ile ilgili bu gibi kaynakların bulunmaması denetimin verimliliğini de doğrudan etkilemektedir.

Ülkemiz yüksek denetim kurullarının görevlerinin tam olarak belirtildiği bir kaynak bulunmamaktadır. 832 sayılı Sayıştay Kanunu, 1983 tarihli 72 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, 1984 tarihli 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname bulunmasına rağmen görev ve yetkilerin belirlenmesinde yetersiz kalmıştır. Ancak özellikle gelişmiş ülkelerde bu konu daha ciddi bir şekilde ele alınmaktadır. Örneğin, Almanya’da Federal Sayıştay’ın yetkileri belirlenmiş ve denetim alanı tam olarak çizilmiştir. Yine aynı şekilde Polonya Sayıştay’ı yasal çerçeve olarak, INTOSAI

---

<sup>145</sup> “Sayıştay”, [http://www.tesev.org.tr/projeler/proje\\_kamu\\_denetim.php](http://www.tesev.org.tr/projeler/proje_kamu_denetim.php), Erişim: 12.03.2006.

<sup>146</sup> Emine Kızıldağ, “IMF Tarafından Belirlenen Mali Saydamlık Standartları Bu Standartların Türkiye’de Uygulanabilirliği ve Bu Konuda Yapılması Gereken Düzenlemelere İlişkin Öneriler”, **Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu**, Ankara 2001, s. 2.

denetim standartları, Avrupa Uygulama Rehberi'ni ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu' nun denetim standartlarını esas almış ve yüksek denetleme kurulunun görev ve yetkileri eksiksiz belirlenmiştir.

Uluslararası denetim standartları performans denetiminin yapılmasını esas almaktadır. Bununla ilgili olarak denetim standartlarında Sayıştay'ların performans ölçütlerinin geçerliliğini denetleyecek teknikler geliştirmesi gerektiği üzerinde durulmuştur. Ülkemizde Sayıştay tarafından şekli anlamda yerine getirilmeye çalışılan performans denetimi, ülkemiz için uygulanmayan bir denetim türüdür. Ülkemiz yüksek denetim kurumları, yapmış oldukları denetimlerde harcamaların nasıl ve ne için yapıldığına bakmakta ancak harcamaların verimliliği ile yani girdi esaslı denetime önem verip, esas yapılmaları gereken çıktı esaslı denetimi (Performans Denetimi) ihmal etmektedirler. Yani girdi esaslı denetim yapmaktadırlar, çıktı esaslı denetime önem vermemektedirler. Dolayısı ile yapılan denetimler uygunluk denetimi ve düzenlilik denetiminin dışına çıkmamaktadır. Performans denetimi konusunda 5018 sayılı kanunun dokuzuncu maddesinde performans göstergelerinin kurumların bütçesi içinde yer alması ve performans denetimlerinin bu göstergeler çerçevesinde yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Raporlama konusunda da ülkemiz ile uluslararası standartlar arasında farklılıklar gözlenmektedir. Sayıştay'ın yapmış olduğu denetimler sonucu hazırlanan raporlar tamamen yürütme organına sunulmamakta ve bir kısım raporlar Sayıştay Başkanlığı'nda arşivlenmektedir. Halbuki uluslararası standartlara bakıldığında, hazırlanan denetim raporlarının parlamentoya sunulması, parlamentoda görüşüldükten sonra eksikliklerin, ele alınması ve kamuoyuna duyurulması esastır. Ancak yüksek denetleme kurullarının hazırlamış olduğu denetim raporlarının sadece bir kısmı Sayıştay'ın resmi internet sitesinde yer almakta ve bu raporlarda yer alan aksayan yönlerle ilişkin çözüm önerileri getirilmemektedir. Sadece uygunluk bildirimleri düzenli olarak TBMM'ye rapor olarak sunulmaktadır. Sunulan bu raporlar az olmasına rağmen yine de Plan – Bütçe Komisyonu'nda yeterince tartışılmamaktadır. Uluslararası denetim standartlarının geçerli olduğu ülkelerden Kanada'da ise, hazırlanan raporlar kamuoyuna sunulmakta ve yayın kuruluşları aracılığı ile kamuoyu önünde tartışılmaktadır. Ülkemizde 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5018 sayılı kanunun onüçüncü maddesinde bütçe gelir ve gider

tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık,doğruluk ve mali saydamlığın esas alınması gerektiği belirtilmiş, aynı kanunun yedinci maddesinde de hazırlanan raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması üzerinde durulmuştur.

Uluslararası denetim standartları yüksek denetleme kurullarının yapmış oldukları denetimlerin verimliliğini maksimuma çıkarmak için hizmet içi eğitimlerin tam anlamı ile yapılması gerektiği savunmaktadır. Gerekli ve düzenli eğitimi alan personel daha verimli bir denetim yapabilecektir. Bu doğrultuda belirli dönemlerde hem yeni bilgilerin paylaşılması hem de yeni sistemlerin duyurulması bakımından dönemsel eğitim programları yapılmalıdır. Ancak ülkemizde bu şekilde hizmet içi eğitime yeteri kadar önem verilmemektedir. Sadece yüksek denetim kurullarına giriş aşamasında eğitim verilmekte ve dönemsel olarak yapılan toplantılarda bilgi alışverişi sağlanmaktadır.

Uluslararası denetim standartları, bütün denetim faaliyetlerinin yüksek denetleme kurulunun denetim alanı içerisinde olmasını belirtmekte ve kamu kesimine ait tüm denetimlerin yüksek denetleme kurullarının yetkisine bırakılması gerektiği üzerinde de durulmaktadır. Böylelikle yüksek denetleme kurulları denetim alanlarının kamusal gelişimle birlikte genişletilmesi gerekmektedir.

Uluslararası denetim standartlarında iç kontrol sistemi, hata ve eksikliklerin minimum seviyede tutulması için gerekli olan bir unsurdur. Yapılan genel dış denetimler ile eksiklikler giderilecek ve iç kontrol sistemi vasıtası ile dış denetim birimlerinin göremediği aksaklıklar çözülmeye çalışılacaktır. Ayrıca iç mali denetim verileri, dış denetimin verimliliği açısından istendiğinde dış denetim yetkilisine verilecek ve tam anlamı ile bir kamusal mali denetim sağlanmış olacaktır. Tabi bunun sağlanabilmesi için denetim tekniklerinin belirlenmesi ve raporlama düzeninin birbirine uygun olması gerekmektedir. Ülkemize bakıldığında kamusal kuruluşların dış mali denetimleri yapılmakta aynı zamanda kamu kuruluşlarının iç teftiş kurulları da bulunmaktadır. Ancak kurumlar arası koordinasyon eksikliğinden dolayı etkin bir denetim yapılamamaktadır. Nitekim 5018 sayılı kanunda iç denetim koordinasyon kurulu oluşturularak, denetimde verimlilik nispeten arttırılmaya çalışılmıştır.

Uluslararası denetim standartlarına göre denetimin planlanması son derece önem taşımaktadır. INTOSAI denetim standartlarına göre planlamanın mutlaka yapılmasının gerekliliği ve planların hazırlandıktan sonra tekrar gözden geçirilmesinin önemi özellikle vurgulanmıştır. Ülkemizde ise denetim planlaması yeterince yapılamamaktadır. Bunun başlıca sebeplerinden biri de gerek iş yükü fazlalığı gerekse politik baskılardır.

Denetçi denetimi yerine getirdikten sonra tespit ettiği bulgular ile ilgili olarak olumlu ya da olumsuz bir rapor hazırlamak ile yükümlüdür. Hazırlanan bu raporların uluslararası kabul görmüş denetim standartlarına göre belirli normlar dahilinde hazırlanması gerekmektedir. Ancak ülkemizde hazırlanan denetim raporlarının nasıl hazırlanması gerektiği yönünde ortak bir norm birliği bulunmamaktadır.

Uluslararası denetim standartları, bir kurum ya da kuruluşun denetçi tarafından denetlenmesinden sonra, bu denetimin sonuçlarının başka bir üst denetçi tarafından tekrar denetlenmesini önermektedir. Ülkemizde ise denetim mekanizmasının yetersiz olması dolayısı ile bu standarda yeterince uyulmamaktadır.

Buraya kadar ülkemiz açısından belirtilen eksiklikler, daha önceki yasalar çerçevesinde hazırlanmıştır. Türkiye’de denetimin etkinliği ve verimliliğini sağlama amacına yönelik 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5018 sayılı yasa gereğince, denetim süreçlerinin uluslararası standartlara entegrasyonu ve mali şeffaflık ilkelerine uygun olması hususları önemle belirtilmektedir. Ayrıca 5018 sayılı kanunla Sayıştay’ın da denetim alanı genişletilmek istenmiş, Nitekim yeni yasa merkezi hükümet bütçesi adı altında Genel, Özel ve düzenleyici denetleyici kuruluşlar bütçeleri şeklinde belirlenmiştir. Burada özel bütçe içine daha önce katma bütçeli olarak bilinen kuruluşlar ve bir takım yeni kuruluşlar da eklenerek kapsam genişletilmiştir. Zaten yapılan uygulamanın da uluslararası denetim standartları bakımından yasa çıkmadan önce gerekli görüldüğünü belirtmek yerinde olacaktır. Bu bakımdan 5018 sayılı kanun denetim alanının genişletilmesi yönünden amacına kısmen ulaşmış bir kanundur. Ancak uygulama henüz çok yeni olduğu için bu uygulamadan elde edilecek sonuçlar ancak orta ve uzun vadede ortaya çıkacaktır.

#### IV. TÜRKİYE'DE KAMU HARCAMA DENETİMİNDE SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

##### A. KAMU HARCAMA DENETİMİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Ülkemizde kamu harcama denetimleri yönünden önemli eksiklikler sözkonusudur. Bunlar;

- Ülkemizde kamu harcama denetimine ilişkin denetim standartları bulunmamaktadır. Bununla beraber kurumları esas alan mevzuatlarda kurumların görev, yetki ve sorumlulukları ile denetçinin görev ve sorumlulukları bütünleştirilip somutlaştırılmamış ve önemlilik, risk değerlendirmesi, örnekleme gibi konulara hiç yer verilmemiştir.
- Sayıştay tarafından hazırlanan raporların tamamı kamuoyuna sunulmamakta bu raporlardan sadece bir kısmı resmi internet sitesinde yayımlanmaktadır. Kamu mali denetiminde aksaklıklara ilişkin değerlendirmeler yıllık olarak hazırlanan faaliyet raporlarında yer almaktadır. Bunun yanında yayımlanan raporlardaki olumsuz durumlar ile ilgili olarak mevzuatta meydana gelen gelişmelerin ne gibi sorunları ortadan kaldırdığı üzerinde durulmakta ancak bunlara yönelik herhangi bir çözüm önerisi getirilmemektedir.
- Maliye Bakanlığı'nca yürütülen kontrollerde, özellikle harcama işlemlerinde, yasal uygunluk üzerinde yoğunlaşmaktadır. Buna karşın harcama sisteminin kendisi sorgulanmamakta, performans denetimi yapılmamaktadır. Türkiye'de Sayıştay tarafından yapılan denetim performans denetimden çok uygunluk denetimi ağırlıklı olup performans denetimi şekli anlamda yerine getirilmektedir<sup>147</sup>. Ülkemizde performans denetimi 1996 yılında yapılan düzenleme ile Sayıştay'a verilmekle birlikte<sup>148</sup>, ortaya çıkarılacak performans denetim raporunun nasıl görüşüleceğine dair meclis iç tüzüğündeki hükümlerde bir açıklık yoktur. 1996 yılından itibaren Sayıştay'a performans denetimine ilişkin yetki verilmiş olmasına rağmen, bu konuda, kurumu yeniden yapılandıracak gerekli alt yapısının oluşturulamaması, hedeften

<sup>147</sup> Mehmet Karakaş, "Türkiye'de Sayıştay Tarafından Yapılan Denetimin Sorunları ve Çözüm Önerileri(I)", **Mükellefin Dergisi**, Eylül 2003, (a), Sayı: 129, s. 167.

<sup>148</sup> 832 Sayılı Sayıştay Kanunu, Ek md.10-(4.7.1996-4149/md.8).

sapılmasına ve sorunların artarak devam etmesine yol açmıştır. Sayıştay Başkanlığı'nca yayınlanan 2005 Yılı Faaliyet Raporu'nda, 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun yeniden düzenlenmesine ilişkin kanun teklifinde, Sayıştay'ın performans denetiminin yanında uygunluk denetimini de yapacağı hükme bağlanmıştır.

- Parlamentoda mevcut bulunan çeşitli komisyonlar, bazı durumlarda (ihale süreçlerine hile karıştırılması, yetki ihlalleri vs.) Sayıştay'ın yetki alanına giren hususlara ilişkin kararlar alabilmekte ve uygulayabilmektedir. Başka bir deyişle, Meclis bu tür durumlara ilişkin yetkisini önceden kullanarak mevzuata aykırı düşen bu tür olguları Sayıştay'dan gizleyebilme yoluna gidebilmektedir. Dolayısıyla, saydamlık bu anlamda ihlal edilmiş olmakta ve Sayıştay'ın daha etkin denetim yapması zorlaşmaktadır. Buna göre, söz konusu komisyonların Sayıştay'ın denetim alanını sınırlandırdığı ve performans denetimini engellediği söylenebilir<sup>149</sup>.
- 832 sayılı kanuna yapılan en önemli eleştirilerden biri de ihtisaslaşmaya ilişkindir. Performans denetiminden beklenen sonuçların alınabilmesi için her şeyden önce ihtisaslaşmayı sağlayacak bir organizasyon yapısına ihtiyaç duyulmaktadır<sup>150</sup>. Ancak bu konuya gereken önemin verilmemesi, denetimi etkinlikten uzaklaştırmaktadır. Ülkemizde Sayıştay'ın, yapmış olduğu denetimler daha ziyade grup denetimleri olup bu tür denetimler performans denetimini sağlamaktan uzaktır.
- Ülkemizde Sayıştay'ın yapmış olduğu işlemler daha çok hesap yargılaması şeklinde gerçekleşmektedir; yani kamusal gelirler, giderler ve mal hesapları ile ilgili olarak Sayıştay parlamentoya gerekli raporları sunmakta eksik kalmaktadır<sup>151</sup>. Sayıştay, kendi denetim alanına giren her konuda TBMM'ye rapor vermek durumundadır. Ancak hali hazırda Sayıştay, uygunluk bildirimleri dışında TBMM'ye herhangi bir rapor vermemektedir. Verilen raporlar da Plan-Bütçe Komisyonu'nda yeterince tartışılmamaktadır.

---

<sup>149</sup> Haluk Egeci, Ahmet Özen, "Türk Bütçe Sürecinin Mali Saydamlık ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları**, Şubat 2005, Sayı: 197, s.184.

<sup>150</sup> Ahmet Özdemir, "Performans Denetiminin Türk Sayıştay'ı Açısından Uygulanabilirliği", **Sayıştay Dergisi**, Ocak-Mart 1992, Sayı: 7, s. 51.

<sup>151</sup> Karakaş, (b), a.g.m., s. 168.

Raporların analitik olarak uzmanlık gerektirmesi de raporların incelenememesini beraberinde getirmektedir.

- Sayıştay'da, sistemli meslek içi eğitim yerine kıdemlilerin tecrübelerinden faydalanılmaktadır. Dolayısı ile güncel gelişmeler takip edilememekte ve denetimde etkinsizlik ortaya çıkmaktadır.
- Türkiye'de iç denetim konusunda yaşanan etkinsizlik Sayıştay'ın denetim yükünü arttırmakta ve verimlilik açısından negatif bir fayda oluşturmaktadır. Şu an ülkemizde var olan iç mali denetim sadece yapılan işlemlerin mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemektedir. İç denetim sistemi, çağdaş denetim yöntemlerini uygulamamaktadır<sup>152</sup>.
- Ülkemizde kamu harcama denetiminde görev ve yetki karmaşası söz konusudur. Her ne kadar hesap verme sorumluluğu bakımından kavram 5018 sayılı kanunca genişletilmiş gibi gözükse de sorumluluklar net olarak ortaya konulmamaktadır. 5018 sayılı yasa, 1050 sayılı yasaya göre harcama süreçlerinde görev alan yetkilileri, harcama yetkilisi (ita amiri), mali kontrol yetkilisi (tahakkuk memuru), gerçekleştirme görevlisi (sayman) ve muhasebe yetkilisi (sayman mutemetleri) olarak belirlemişse de, yapılan fazla ya da gereksiz bir ödemede sorumluluğun bu yetkililerden hangisine ait olduğu hususunu gözardı etmektedir.
- 832 sayılı Sayıştay kanununda, denetimin planlanması işlemi, Genel Sekreter ve Yardımcılarına verilmiştir. Ancak Genel Sekreter ve yardımcılarının iş yükleri dikkate alındığında, denetimin planlanması aşamasının çok şekli kaldığı ortaya çıkmaktadır. Bütçenin uygulanması aşamasında, Maliye Bakanlığının içsel denetimi söz konusudur. Maliye Bakanlığı bu denetimi, gerçekleştirme görevlileri aracılığı ile yerine getirir. Ayrıca harcamacı kurum ve kuruluşlar da içsel denetim yaparlar. (taahhüt, tahakkuk, verile emri, ödeme) Bu denetim birimlerinin uyacakları bir denetim standardı mevcut değildir. Bütçe uygulamaları sırasındaki denetim süreci dışsal denetime açık değildir. Buna ek olarak kamusal harcamaların verimli ve etkin olarak yapılmasını destekleyen bir kurallar bütünü söz konusu

---

<sup>152</sup> Karakaş, (a), a.g.m., s. 167.

değildir. Kamusal harcamalar objektif olarak yapılmamakta ve hesap verme sorumluluğu mekanizması tam olarak işlememektedir.

- Ülkemizde denetimle ilgili olarak eleştirilebilecek konulardan biri de katı bütçe uygulamalarıdır. Kamusal harcama yapan kuruluşlarda, kendilerine ayrılan ödeneğin kullanımı ile ilgili olarak, katı bütçesel tedbirler, harcamacı kuruluşların bütçe dışında kaynak kullanma imkanını ortaya çıkarmıştır. Dolayısı ile bütçe dışından kullanılan kaynaklar denetim kapsamı dışında kalmakta ve verimliliği ortadan kaldırmaktadır.
- Plan ve Bütçe Komisyonu'nun gündeminde bulunan bütçe kanun tasarısının görüşülmesinin ardından kısa bir süre sonra kesin hesap kanun tasarısı görüşülmekte ve akabinde kabulü oylanmaktadır. Burada uygun olmayan durum, hükümetin, parlamentoya hesap verme araçlarında biri olan Kesin Hesap Kanun tasarısının bu kadar kısa sürede oylanmasıdır. Bu oylama sürecinin kısalığı kamusal harcama denetiminde etkinlikten uzaklaşılmasına neden olmaktadır.
- Sayıştay'ın yaptığı denetime "mefta denetimi" de denilmektedir<sup>153</sup>. Buradan da anlaşılacağı üzere Sayıştay'ın yapmış olduğu denetimde güncellik bulunmamaktadır. Harcamalar yapılırken Sayıştay'ın herhangi bir müdahalesi söz konusu değildir. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu ile ilgili olarak, TBMM'deki KİT komisyonu'nun alt çalışmalarını yaptığı söylenebilir. BYDK, KİT harcamalarını bir yıl sonra irdeleyip raporlamaktadır. Harcamaların yapılması sırasında müdahalesi mümkün olmamakta ve BYDK' yı etkisiz kılmaktadır. KİT'lerde ortaya çıkan yolsuzluklar belirtilen olgunun açıklayıcısıdır. Bunun en büyük nedeni çeşitli bürokratik kaygılardır.
- Ülkemizde çeşitli düzeylerdeki denetim organları arasında işbirliği ve koordinasyon eksikliği sözkonusudur. Bu da ülkemizde denetim yapısında parçalanmışlığı ve uygulamada mükerrerliği beraberinde getirmekte, sonuçta kıt kaynakların etkin kullanılmaması ve denetimde etkinlikten uzaklaşılmasını ortaya çıkarmaktadır. Ülkemizde yüz yirmiyi aşkın denetim kuruluşu olduğu, Maliye Bakanlığı ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı gibi bakanlıklarda

---

<sup>153</sup> Ahmet Erol, "Devlet ve Denetim", **Mükellefin Dergisi**, Haziran 1998, Sayı: 66, s. 81.



birden fazla denetim birimi bulunduğu halde, kamu harcamalarının tamamı bir türlü denetlenememektedir. Bu da bahsedildiği gibi koordinasyon eksikliğinden kaynaklanmaktadır<sup>154</sup>.

- Ülkemizde Sayıştay'ın denetimi yapılmamaktadır. Bazı ülkelerde (Kanada,Avustralya) yüksek denetleme kurumunun denetlenmesini sağlayan mekanizmalar bulunmaktadır.
- Türkiye' de Kamu mali denetiminin sağlanmasında önemli unsurlardan biri de Yeminli Mali Müşavirlik Kurumudur. Dış denetimin Yeminli Mali Müşavirlik kurumuna devredilmesi ile bağımsızlık ilkesi sağlanmış ancak denetimin tarafsızlık ilkesi sağlanamamıştır. Bugün Yeminli Mali Müşavirlik Kurumunun son durumuna bakıldığında, uygulamada iki çeşit aksaklık gözlemlenmektedir. Bunlardan birincisi, nezdinde kamu adına denetim yapılması gereken kişi, bu görevi yapacak Yeminli Mali Müşaviri kendisi belirleyebilmektedir. İkincisi ise, Yeminli Mali Müşavirin yapmış olduğu hizmet karşılığında ücretini yine ilgili kurumdan/kuruluştan almasıdır. Bu da uygulamada denetimin verimliliğini azaltmaktadır<sup>155</sup>.
- Ülkemizde denetim elemanları seçilirken uzmanlık alanları dikkate alınmadan seçilmekte ve bu da denetimde etkinliği azaltıcı bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.
- Ülkemizde yapılan denetimlerde standardizasyon bulunmamakta ve denetim birimleri farklı kanunlara dayanarak değişik denetimler yapmaktadırlar.
- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun yetmiş birinci maddesinde, daha önce önemli bir sorun olarak gözüken kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama ve yargılama sonucu tespit edilen kamusal zararın, oluştuğu tarihten itibaren hesaplanacak faiz ile birlikte ilgililerden tahsil edileceği hükme bağlanmıştır. Bu hüküm çerçevesinde meydana gelecek kamu zararının sadece sorumlulardan değil tüm ilgililerden tahsil

---

<sup>154</sup> Karakaş, (a), a.g.m., s. 168.

<sup>155</sup> Eren Veske, "Kamu Mali Denetimi ve Yeminli Mali Müşavirlik", **Vergi Sorunları**, Nisan 2003, Sayı: 175, s. 45.

edilecek olması kuşkusuz önemli bir adım teşkil etmektedir<sup>156</sup>. Ancak bunun nasıl uygulanacağına ilişkin düzenlemeler henüz kanunsal çerçeve içine alınmamıştır.

- Bazı teftiş kurullarının kapatılması, gündemde olan konulardan biridir. Çoğu teftiş kurumumuz, Avrupa ülkeleri örnek alınarak oluşturulmuştur. Avrupa ülkeleri daha düşük mali suç oranlarına sahipken, teftiş kurullarını muhafaza etme çabası içerisinde oldukları ancak, ülkemizde rüşvet ve yolsuzlukların hiç bitmemesine rağmen bu teftiş kurullarını kaldırmaya yönelik faaliyetler sorunları daha da arttırmaktadır.
- Ülkemizde yapılan denetimlerin diğer bir tanesi de Bütçe ve Plan Komisyonunun yapmış olduğu bütçe görüşmeleri sırasında yapılan denetimdir ki bu denetim, ülkemiz üniversitelerinden, genel bütçeli kurumlarına kadar bütün kurumları kapsamaktadır. Tespit edilen suçlar KİT komisyonunda aklanmamakta ancak bu kurumların yönetim kurulu üyeleri yargılanmak üzere mahkemelere sevkedilmemektedirler. Bunun sebebi olarak da bütçenin samimiyet ilkesinin doğru bir şekilde işlememesi gösterilebilmektedir.
- Türkiye’de Kamu İktisadi Teşebbüslerinin denetimini, TBMM KİT Komisyonu, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu ve KİT’in bağlı olduğu bakanlığa ait bakanlık teftiş kurulları yapmaktadır. KİT’lerin gerek kısmi gerekse tamamen özelleştirilmesi durumlarında, denetimde nasıl bir yol izleneceği hakkında net bir bilgi sözkonusu değildir.
- Uluslararası standartlara ve diğer ülke örneklerine bakıldığında, yüksek denetleme kurullarının teklifi ön plana çıkmaktadır. Ülkemizde hem BYDK’nın hem de Sayıştay’ın görevlerinin birbirine yakın olması ve Anayasa gereği TBMM adına denetim yapma yetkisi verilmiş olması dolayısı ile yüksek denetleme kurulu olarak kabul edilmektedirler. Son yıllarda ortaya çıkan tartışmalardan biri de bahsi geçen yüksek denetleme kurullarının birleştirilmesi ile ilgilidir. Bu da uygulamada aksaklıklar oluşturabilecektir.

---

<sup>156</sup> Doğan Bayar, “Sayıştay’ın Anatomisi”, **Maliye Dergisi**, 2005, Sayı: 142, s.79.

Bunun yanında BYDK' nın yürütme erkinin içinde yer alması, yaptığı denetimlerin objektifliği ile ilgili olarak çelişkili bir durum ortaya çıkarmaktadır.

- Ülkemiz parlamentosu, en önemli işlevlerinden birisi olan denetim faaliyetlerini gereği gibi yürütememekte, Sayıştay'ın denetim alanına paralel olarak parlamentonun denetim alanı da sürekli daralmaktadır. Ombudsman kurumunun bulunmayışı, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nun işlevlerinin gerektirdiği bağımsızlık ölçütüne sahip olmaması, TBMM ile ilişkisi olmayan Devlet Denetleme Kurulu ve Başbakanlık Teftiş Kurulu'nun denetim alanlarının çok geniş tutulması, sayıca çok olan bu üst düzey denetim kurumlarının varlığına rağmen, denetim dışı bırakılan kamusal faaliyetlerinin giderek genişleyen hacmi, denetim sistemimiz ve özellikle parlamento adına yapılan yüksek denetim açısından önemli bir sorun oluşturmaktadır<sup>157</sup>.
- Ülkemizde denetim organlarının sınıflandırılmasında bir takım sorunlar yaşanmaktadır. Mevzuatlarda denetim organlarının geniş yetkilere sahip olduğu bilinmekte ancak uygulamada denetim alanları ve denetim yetkileri fiili olarak sınırlandırılmaktadır.
- Denetim organlarının büyük bir kısmı (teftiş kurullarının tamamı), Türkiye'de bağlı olduğu makamın emri veya onayı olmadan denetim faaliyetlerinde bulunamamaktadır. Bu denetim kurullarının iç denetim faaliyeti sonucu hazırlamış olduğu raporlar da yine bağlı olduğu bakanlığın onayı ile yasal işleme konulduğundan objektif bir sonuç vermemektedir.
- Denetim faaliyetlerinin şeffaf olmaması ve denetimin denetlenmemesi, belirli mesleki ve ahlak kurallarının olmayışının da etkisiyle sistemin güvenilirliğini, objektifliğini ve dolayısıyla etkinliğini olumsuz etkilemektedir. Denetim kurumları ve denetim elemanları açısından uluslararası standartlara uygun bir bağımsızlık düzeyinin bulunmayışı, denetimin etkinliğini büyük ölçüde azaltan bir diğer faktördür<sup>158</sup>.

---

<sup>157</sup> Köse, a.g.e., <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/aras12cyukden.pdf> , Erişim : 10.04.2006.

<sup>158</sup> y.a.g.e., <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/aras12cyukden.pdf> , Erişim : 10.04.2006.

- Ülkemizde uzun yıllardır denetim elemanlarının sayısal azlığı söz konusudur. Bu da yeterli denetimin yapılamamasına sebep olmaktadır.
- Kamusal harcama denetimini yerine getiren denetim elemanlarının çok değişik ünvanlar altında görev yapmaları ve mesleki dayanışma yerine rekabeti tercih etmeleri, denetimde meslek bilincinin oluşmasına engel olmakta ve denetimin verimliliğini olumsuz yönde etkilemektedir.

## **B. KAMU HARCAMA DENETİMİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLARIN ÇÖZÜMÜNE YÖNELİK ALINMASI GEREKLİ TEDBİRLER**

Ülkemizde kamu harcama denetiminin yapılması aşamasında karşılaşılan sorunlara yönelik çözüm önerileri şu şekilde sıralanabilir;

- Ülkemizde kamu harcama denetimine ilişkin denetim standartlarının geliştirilmesi gerekmektedir. Ancak ülkemizde önceleri denetim standartları hazırlama çalışmaları gerçekleştirilmiş ve INTOSAI denetim standartlarının bir versiyonu niteliğinde hazırlanmıştır<sup>159</sup>. Bu standartlarda çeviri yetersizliği gibi sıkıntılar yaşanmış bu yüzden anlatılmak istenen açık ve net olarak ortaya konamamıştır. Kimi kavramlar için tanım verilmemiştir. Bu da uygulamada sıkıntılar oluşturmuştur. 5018 sayılı kanunun kırkçüncü maddesinde ise Sayıştay tarafından hazırlanacak genel uygunluk bildirimlerinin dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporları dikkate alınarak Meclise sunulacağı hükme bağlanmaktadır. Buna göre dış denetimin de performans kriterleri çerçevesinde gerçekleştirilmesi mümkün hale gelebilecektir<sup>160</sup>.
- Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü (TODAİE) tarafından gerçekleştirilen Kamu Yönetimi Araştırma (KAYA) Projesinde, Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığının görev alanı daraltılarak yeniden düzenlenmesi, Devlet Denetleme Kurulunun da bir kamu denetçisi (ombudsman) olarak işlev görmesini sağlayacak yasal düzenlemelere gidilmesi önerilmektedir<sup>161</sup>.

<sup>159</sup> Özeren, a.g.m., s. 20.

<sup>160</sup> Egeli, Özen, a.g.m., s. 183.

<sup>161</sup> Köse, a.g.e., <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/aras12cyukden.pdf>, Erişim : 10.04.2006.

- Saydam devlet anlayışının kurumsallaştırılması, bilgi edinmenin vatandaşlar için bir hak, bilgi vermenin ise devlet için asli bir görev olduğunun bilincine varılmasıyla mümkün olabilir<sup>162</sup>. Bu bakımdan kamusal denetimlerin tamamı sonucunda raporlar hazırlanmalı ve bu raporlar kamuoyuna duyurulmalıdır. Nitekim 02.05.2005 tarihinde TBMM 'ye sunulan Sayıştay Kanun teklifinde, hazırlanan raporların, belirlenen prosedürler dahilinde TBMM 'ye ve kamuoyuna duyurulacağı hüküm altına alınmıştır.
- Bilişim teknolojisindeki gelişim, denetim alanında da kullanılmakta ve bilgisayar destekli denetimlerin yapılması denetimde verimliliği ve etkinliği beraberinde getirmektedir. Bu bakımdan çağdaş yüksek denetime geçiş için teknolojik gelişmelerden yararlanılmalıdır.
- Denetim elemanlarının sayısal azlığı konusunda, denetçi sayısının bu doğrultuda artırılması, aslında denetimin verimliliğine çok fazla katkı sağlamayacaktır. İç denetim, dış denetim ve yüksek denetim mekanizmaları yeniden yapılandırıldığında daha az denetçi ile yeterli düzeyde bir denetimi gerçekleştirmek mümkün olacaktır.
- Denetimin planlanması konusunda denetçilerin daha geniş katılımı sağlanmalıdır. Görevlendirme kurum bazında yapılmalı ve denetlenecek alanlara ilişkin denetçilere inisiyatif tanınmalıdır. Sayıştay'ın denetimin planlanması işlevini yerine getirebilmesi için örgütsel yapısında bir takım değişikliklere gerek duyulmaktadır. Bu amaçla Genel Sekreterlik birimi kaldırılmalı, biri denetim faaliyetlerinden, diğeri ise yönetsel etkinliklerden sorumlu olmak üzere iki Başkan Yardımcılığı kurulmalıdır. Bu görevlere profesyonel yöneticiler atanmalı ve üyelerin atanması durdurulmalıdır. Genel Müdürlük ve Daire Başkanlıkları oluşturularak, bunların başına meslek mensuplarının getirilmesi sağlanmalıdır.
- Yüksek denetim kurumlarının birleştirilmesine yönelik sorunun çözümünde BYDK' nın Sayıştay'a bağlanması, hem yüksek denetimin tek çatı altında birleştirilmesini sağlayacak hem de yürütmeden bağımsızlık sözkonusu olacağından, büyük bir sorun ortadan kalkmış olacaktır. Kamusal denetimde

---

<sup>162</sup> Karakaş, a.g.m.,(b), s. 113.

etkinliğin sağlanabilmesi açısından Avrupa Birliği'ne üyelik sürecinde önemli bir belge olan ve taahhütleri içeren Ulusal Programda ve Dünya Bankası'nca hazırlanan raporda Sayıştay ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nun, Sayıştay çatısı altında birleştirilerek tek yüksek denetim kurumu haline dönüştürülebilmeleri önerilmektedir.

- Sayıştay'ın denetim alanının genişletilmesi gerekmektedir. 5018 sayılı kanun çerçevesinde Sayıştay denetimi dışında bulunan katma bütçelerin ifade olarak kaldırılması ve katma bütçeli kuruluşların özel bütçeli kuruluşlar içine alınarak, merkezi hükümet bütçesine dahil edilmesi, mali disiplinin sağlanması ve denetim alanının genişletilmesi bakımından verimli olmuştur. Öte yandan döner sermayeli işletmeler ve fonların gelir ve giderlerinin bağlı buldukları idarelerin bütçelerine yani Sayıştay denetimi kapsamına dahil edilerek, zaman içinde tasfiye edilmesi, kanunla getirilen bir diğer düzenlemedir. Böylelikle kanun Sayıştay'ın harcama öncesi denetimini kaldırarak harcama sonrası denetime yoğunlaşmış ve denetimin kapsamını genişletmiştir<sup>163</sup>. Tüm bu yapılan değişikliklerin amacı kuruluşların keyfi harcama yapmasını önleyerek gelir ve giderleri sıkı bir denetime tabi tutmaktır<sup>164</sup>.
- Uluslararası kabul görmüş denetim standartlarıncı Kamu İktisadi Teşebbüsleri denetimleri Sayıştay tarafından yapılmalıdır. KİT denetimleri yürütme organına mensup bir yüksek denetleme kurulu olan BYDK 'ca yapılmamalıdır. Ülkemizde bu standardı gerçekleştirme yönünde idari düzenlemelere gidilmelidir.
- Performans denetiminde kalkınma planı ve yıllık program hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığı, verimlilik, tutumluluk ve etkinlik ilkelerine uygun davranılıp davranılmadığına bakılmaktadır. Performans denetimleri sonucunda hazırlanan raporların görüşülme esas ve usullerinin, meclis iç tüzüğünde yer alması sağlanmalıdır. Nitekim 5018 sayılı kanun ile bu sorun olmaktan çıkarılmış ve gerekli idari düzenlemeleri ile hazırlanacak raporların performans denetimi kapsamında olacağı belirtilmiş ve bu raporların nasıl

---

<sup>163</sup> Sayıştay Başkanlığı, 2005 Yılı Faaliyet Raporu, Ekim 2005, [http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet/ faaliyet2005.pdf](http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet/faaliyet2005.pdf), Erişim : 12.06.2006.

tartışılacağı, nasıl değerlendirileceği konusunda bilgiler meclis iç tüzüğüne eklenmiştir. Ancak uygulama yeni olduğundan bu konu ile ilgili sonuçlar henüz elimize ulaşmamıştır.

- Yeni düzenlemeler ile Sayıştay'ın denetimleri ihtisaslaşmayı da kapsayacak şekilde ele alınmalı ve performans denetiminden beklenen etkinliğin sağlanmasına yönelik karşılaştırmalı analizler yapılmasını da mümkün hale getirmelidir.
- Sayıştay, denetimlerini daha çok yargısal anlamda yerine getirmektedir. TBMM'ye rapor vermek zorunda olan Sayıştay'ın, parlamentoya rapor verme işlemine daha fazla önem vermesi gerekmektedir.
- Denetim birimleri arasında ortak bir veri tabanı, bir üst yapı oluşturulmalı ve bu kuruluşların koordinasyonu sağlanarak, denetimde mükerrerliğin önüne geçilmelidir.
- Raporların hazırlanmasından sonra değerlendirilmeli ve raporlarda belirlenen hususların yerine getirilip getirilmediği kontrol edilmeli bu doğrultuda gerekli yasal düzenlemeler oluşturulmalıdır. Hesap verme sorumluluğuna aykırı hareket edilmesi durumunda ceza sistemi işletilmelidir. Aksi halde, denetimi yapan personelin çalışma arzusu azalabilecektir. Bu konuda, kendiliğinden işleyen bir raporlama sisteminin oluşturulması gerekmekte ve bunun için de bir idari düzenlemeye ihtiyaç duyulmaktadır. Raporlama bir sisteme bağlandığında, hazırlanan raporlar aynı şekil unsurlarını içereceğinden, gerektiğinde birleştirilebilecek, eksiklikler tespit edilebilecek ve eksikliklerin giderilmesine yönelik çalışmalar yapılabilecektir.
- INTOSAI denetim standartları çerçevesinde bir denetim el kitabı oluşturulmalı ve kamu alanında görev yapan denetim birimlerinin bu standartlara uyumu sağlanmalıdır.
- Denetim sistemimizin tamamı hakkında kanun maddelerini içeren bir yasa çıkarılmalı ve bu yasa tek kaynak olarak kullanılmalıdır. Bu yasa, performans

---

<sup>164</sup> Egeli, Özen, a.g.m., s. 185.

beklentilerinin açıkça ifade edilmesini, istenen performansa ulaşılabilmesi için gerekli yetki devirlerinin yapılmasını ve istenen performansa ulaşıp ulaşılmadığının tespitini yapacak bilginin raporlanmasını, değerlendirilmesini içermelidir. Denetim kuruluşları, TÜRMOB, üniversiteler gibi birimlerin temsilcilerinden oluşan bir denetim şurası yapılmalı ve burada denetim alanında dünyada olanlar tartışılmalıdır. Aynı zamanda, bu denetim şurasında denetim standartları belirlenmelidir. Denetim standartlarına uyum sağlanmalıdır. Böylece denetimlerde asgari bir kalite ve standardizasyon sağlanmış olacaktır<sup>165</sup>.

- Kamusal alanda görev ve yetki karmaşasına yönelik önlemleri de içeren 5018 sayılı yasanın bu doğrultuda tekrar düzenlenmesi gerekmektedir<sup>166</sup>.
- Denetim elemanlarının verimli bir şekilde denetimi yerine getirebilmeleri için meslek içi eğitimlerin düzenli ve disiplinli bir şekilde yapılması gerekmektedir.
- İç denetimin etkin olması, hesap verme sorumluluğunun tüm kurumlara yayılmasını sağlamanın yanında, denetimde tekrarları azaltacaktır. İç denetim ile ilgili olarak ortaya çıkan 01.01.2006 tarihinde uygulamaya konulan 5018 sayılı yasa ile iç denetime ilişkin sorunlar çözümlenmeye çalışılmış ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu oluşturulmuştur. Ancak uygulama kısa bir süre önce başladığı için sonuçlar orta ve uzun vadede değerlendirilebilecektir.
- Kamusal denetim alanına girecek harcamaların etkinliği önem arz etmektedir. Bunun yanında kamusal kurumların üst yönetimlerine yakın birimlerin denetlenmemesi işlemine son verilmeli ve denetimsiz alan bırakılmamalıdır. Bunu sağlamak için kamu kaynaklarının parlamento denetimi dışında kalmasını sağlayan kanun maddeleri kaldırılmalıdır.
- Kamu harcama denetiminin verimliliği için harcamacı birimlere yetki devri yapılmalı ve harcama esnekliği sağlanmalıdır. Böylelikle harcamalar ve

---

<sup>165</sup> Karakaş, (b), a.g.m., s. 113.

<sup>166</sup> Egelı, Özen, a.g.m., s. 184.



kaynaklar bütçe içerisinde kalacağından denetim verimli bir şekilde gerçekleştirilebilecektir.

- Kesin Hesap Kanun tasarılarının onaylanma süreci daha geniş bir zaman dilimine yayılmalıdır. Böylelikle genişleyen bu süreçte, Kesin Hesap Kanun tasarıları daha kapsamlı bir şekilde irdelenebilecektir. Bu da denetimin verimliliği açısından faydalı olacaktır.
- Sayıştay'ın harcama denetimlerinin, harcama sonrasında ziyade bütçenin uygulanma aşamasında da yapılması gerekmektedir. Bu da dönem içi raporlama sisteminin düzgün işlemesi ile mümkün olacaktır.
- Bakanlıkların teftiş kurulları haricinde diğer bir denetim organı ise Genel Müdürlük Kontrolörleri'dir. Teftiş Kurulları kendilerine verilen görevleri tam anlamı ile zamanında yerine getiremeyeceklerinden bunlara yardımcı bir alt denetim birimi oluşturulmuştur. Genel Müdürlük Kontrolörleri adı verilen bu birime de bütçe ayrılmalı ve teftiş kurulları ile birlikte çalışmalarını dolayısıyla alınan kararlarda, denetim bir bütün olarak değerlendirilmelidir.
- Sayıştay'ın hesapları bağımsız bir kuruluş tarafından denetlenmelidir. Böylelikle kamu harcama denetiminde önemli bir adım daha atılmış olacaktır. 5018 sayılı kanunun altmış dokuzuncu maddesinde, TBMM ve Sayıştay'ın her yıl TBMM adına TBMM Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen ve gerekli mesleki niteliklere sahip denetim elemanlarından oluşan bir komisyon tarafından, hesaplar ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak denetiminin yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak uygulama aşamasına geçilmediği için bu konu ile ilgili sonuçlar henüz bilinmemektedir.
- Denetimin etkinliğini sağlamaya yönelik olarak denetim elemanlarının kendi uzmanlık alanlarında denetim yapmaları gerekmektedir. Bu bakımdan alınan kişiler, kendi uzmanlık alanlarında denetim yapmak üzere denetimin tipine göre sürekli ya da geçici olarak istihdam edilmelidir.
- KİT'lerin özelleştirilmesi konusunda ulusal bir politika belirlenmeli ve güçlü bir siyasal irade ortaya konulmalıdır. Bu siyasal iradenin ortaya konulmasındaki

gereklilik, yabancı sermayenin ülkemize gelip, ülkemizde oluşabilecek bir rekabet eşitsizliği ortamının ortaya çıkmasını engellemesi bakımından önem arz etmektedir.

- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu ve Sayıştay'ın raporlarının görüşülmesi için TBMM'de ayrı bir komisyon oluşturulması, TBMM KİT Komisyonu adının TBMM Kamu Hesapları Komisyonu şeklinde değiştirilerek, performans denetimine geçmeyi planlayan Sayıştay açısından, raporların aynı komisyonda görüşülmesi büyük önem arz etmektedir. Bu durum, hem Sayıştay ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu arasındaki bilgi alışverişini hızlandıracak hem de gelecekte Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu ile Sayıştay'ın birleştirilerek tek yüksek denetim kurumu oluşturulması yönünde önemli bir adım olacaktır<sup>167</sup>. Böylelikle Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nun, Başbakanlık ile ilgisiz olduğu anlaşılmış olacak ve hem Sayıştay hem de Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu TBMM adına denetim görevlerini yerine getirirken, denetimde etkinliği sağlamış olacaklardır.
- Avrupa Birliği komisyonu tarafından 6 Ekim 2004 tarihinde açıklanan İlerleme Raporunda; TBMM' ce kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun uluslararası denetim standartlarına uygun olarak Sayıştay'a, bütün kamu kuruluşlarının mali, performans ve uygunluk denetimlerini gerçekleştirme yetkisi verilmesini olumlu gelişme olarak kabul ettiği belirtilmektedir. Ayrıca Raporda, 5018 sayılı Kanunun Sayıştay'ın faaliyet alanını genişlettiğinden ve harcama öncesi mali kontrol fonksiyonunu kaldırdığından, Sayıştay'ın yasal yapısının değiştirilmesine ihtiyaç bulunduğunu ve 5018 sayılı kanunun etkin biçimde uygulanabilmesi için, Türkiye'nin çabalarını ilgili yönetim yapılarının oluşturulması ve Sayıştay Kanunu değişikliğinin kabul edilmesi üzerinde yoğunlaştırılması gerektiği belirtilmektedir<sup>168</sup>.

---

<sup>167</sup> Kenger, "Kamu Denetiminde Standardizasyon", a.g.m., [http://www.tesev.org.tr/etkinlik/denetim\\_kdstandar.doc](http://www.tesev.org.tr/etkinlik/denetim_kdstandar.doc), Erişim: 14.01.2006.

<sup>168</sup> Sayıştay Başkanlığı, 2004 Yılı Faaliyet Raporu, Ekim 2004, <http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet/faaliyet2004.pdf>, Erişim : 12.06.2006.

## SONUÇ

Kamu harcama denetimi, dünyada ve ülkemizde, devletin varlığını idamesi bakımından oldukça önemli bir kavramdır. Devletin elde etmiş olduğu gelirlerinin harcamacı kuruluşlar tarafından ne şekilde tüketildiğinin tespiti olarak da tanımlanabilmektedir. Burada devletin gelirlerinin toplanmasından ziyade toplanan gelirlerin ne şekilde harcandığı üzerinde durulmuştur. Bu kadar hassas bir konunun etkinliği dünya çapındaki tüm ülkeler için önem arz etmektedir.

Kamu harcama denetiminin etkinliğinin artırılmasına yönelik bir takım önlemler alınması gerekmektedir. Uluslararası boyutta diğer ülkelere baktığımızda kamu harcama denetimine oldukça fazla önem verildiği gözlemlenmektedir. Bu ülkelerin kamu harcama denetimlerinin yapısına kısaca değinecek olursak, genel anlamda uluslararası kabul görmüş denetim standartlarına uyum söz konusudur.

Kamu mali denetimini etkin şekilde uygulayan, ileri düzeydeki ülkelerde performans denetimi de yaygın olarak uygulanmaktadır. Avrupa ülkelerinde yapılan kamusal mali denetimler teknik analizleri de içermekte ve böylelikle gelişimin önünü açmaktadır. Yapılan bu teknik analizler ile denetim mekanizmasındaki eksiklikler hemen göze çarpmakta ve bu aksaklıklar kısa sürede çözüme kavuşturulabilmektedir.

Genel olarak dünya çapındaki ülkelerin INTOSAI (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Birliği)'ye uyumlu hareket etmekte olduğu dikkati çekmektedir. Ayrıca ülkeler dahil oldukları bölgeler itibari ile de INTOSAI çerçevesinde yeni bölgesel birlikler oluşturmuşlardır. Bu birliklere dahil olan ülkeler, elde etmiş oldukları kamu mali denetimi ve yüksek denetim kurumları hakkındaki deneyim ve bilgilerini birbirleri ile paylaşabilmektedirler. Ülkemiz Sayıştay'ı da INTOSAI çerçevesinde oluşturulan birliklerden EUROSAI (Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Birliği) ve ASOSAI (Asya Yüksek Denetim Kurumları Birliği) 'ye üyedir. Dönemsel olarak yapılan toplantılarda ülkemiz Sayıştay'ı diğer ülkeler arasında yerini almakta ve aktif katılım sağlamaktadır.

Uluslararası anlamda bakıldığında ülkemiz Sayıştay'ının diğer ülkelerden daha az gelişmiş olduğu görülmektedir. Kısaca bahsetmek gerekirse, ülkemizde, performans denetiminin şekli anlamda yerine getirildiği ve performans denetimine ile ilgili raporların nasıl değerlendirilmesi gerektiğine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmadığından, yapılan denetimlerin uygunluk ve düzenlilik denetimi dışına çıkmadığı gözlemlenmektedir. Yapılan denetimlerde etkinliğin sağlanmasına yönelik olarak denetim elemanlarının eğitimlerinin yetersiz olduğu bilinen bir gerçektir. Bu eksikliğin giderilmesi amacıyla önlemlerin en yakın zamanda alınması kamu mali denetiminin verimliliği açısından yerinde olacaktır. Ülkemiz kamu mali denetiminde diğer bir sorun da herhangi bir denetim standardının, denetim el kitabının ya da uygulama rehberinin mevcut olmayışıdır. Kamusal denetim alanının darlığı da kamu mali denetiminde verimliliği azaltması bakımından bir sorun teşkil etmektedir.

Denetimin planlanmasına gereken önemin verilmediği, ülkemizdeki denetim kurumları arasında koordinasyon eksikliğinin bulunduğu, denetim sonucunda hazırlanan raporların verimsizliği ve kamuoyuna duyurulmadığı, iç denetim müessesesinin yetersizliği, denetimde standardizasyonun bulunmaması da ülkemiz kamu harcama denetimi ile ilgili sorunların başlıcalarını oluşturmaktadır.

Bahsedilen eksiklikler çerçevesinde, ülkemiz Sayıştay'ının uluslararası denetim standartlarına oldukça uzak olduğu ve çıkarılacak idari düzenlemeler ile bu standartlara uyumlaştırılması gerektiği aşıkardır.

Uluslararası standartlara bakıldığında ülkemiz Sayıştay'ının bu standartlara uyumu için bir takım çözüm önerileri uygulamaya konulmalıdır. Örneğin kamusal harcama denetimi konusunda uluslararası standartlara uyum bakımından ülkemize ait bir denetim standardı oluşturulması gerekmektedir. Ayrıca hazırlanan denetim standardının uygulanmasına yönelik, denetim elemanlarına gerekli eğitimin verilmesi sağlanmalıdır. Verilen eğitim çerçevesinde denetim elemanları kamusal harcama denetimini hem uygunluk denetimi hem de performans denetimi anlamında yerine getirmelidir. Bununla beraber yapılan denetimler sonucunda denetim raporları hazırlanmalı ve hem TBMM' ye hem de kamuoyuna ulaştırılmalıdır. Kamu harcamalarının etkin kullanılmasına yönelik olarak kamu mali denetim kapsamının mümkün olduğunca geniş tutulması gerekmektedir. Bu konu ile ilgili olarak Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu denetimine tabi Kamu İktisadi

Teşebbüslerinin denetimi, denetimin tarafsızlığının sağlanması bakımından, diğer ülkelerde olduğu gibi Sayıştay denetimine bırakılmalıdır. Sayıştay'ın harcama sonrası denetiminin yanında dönem içi raporlamanın düzgün işlemesi ile birlikte bütçenin uygulanma aşamasında da denetim yapması, kamusal harcamaların etkinliğini arttıracaktır. Kamusal harcamaları denetimiyle yetkili kılınmış kurumlar arasında koordinasyon sağlanmalı ve teknolojik gelişmeler takip edilmelidir. Bunun sağlanması ile birlikte kamu denetim kuruluşları otomasyonlu bir şekilde hareket edecek ve eleman yetersizliği sorunu düzgün işleyen bir mekanizma ile ortadan kaldırılmış olacaktır.

Denetimin planlanmasına yönelik alınacak kararlar, denetimi planlayan birimin iş yükünü hafifletmek ve denetimin planlanmasının ciddi bir unsur olduğu bilincini yaymak doğrultusunda olacaktır. Ayrıca ülkemizde Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu ile Sayıştay'ın tek çatı altında birleştirilmesine yönelik çalışmalar da devam etmektedir. Halbuki bu iki farklı kurumun gerekli idari düzenlemeler yapılmadan tek çatı altında birleştirilmesi denetimin etkinliğine zarar verecektir. Bu bakımdan gerekli idari düzenlemeler yapıldıktan sonra böyle bir birleşme gerçekleştirilmelidir.

01.01.2006 tarihinde uygulamaya konulan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu uyarınca bu eksikliklerin giderilmesi amaçlanmış ancak bazı konularda gerekli düzenlemeler yapılmamıştır. Bazı konularda da yapılan düzenlemeler, kanunu kendi içerisindeki karmaşık yapısından dolayı hedeflenen soruna çözüm olamamıştır. Yapılan değişiklikler ile ilgili sonuçlar, uygulamanın henüz yeni olması dolayısı ile orta ve uzun vadede değerlendirilebilecektir.

Sonuç olarak; çıkarılan gerek 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa gerekse 832 sayılı Sayıştay Kanunu'na bakıldığında ülkemiz Sayıştay'ının uluslararası denetim standartlarına uyumlu hale getirilmesinde bir takım eksiklikler içerdiği sonucuna varılabilmektedir. Bu bakımdan 02.05.2005 tarihinde TBMM'ye sunulan Sayıştay kanunu teklifinin gerekli eksiklikler tespit edilip bu eksikliklere ilişkin hükümler ilgili kanuna eklendikten sonra onaylanması ve mevzuat dahilinde çıkarılan yahut çıkarılacak tüm kanunların birbiri ile uyum içinde oluşturulması kamu harcama denetiminin verimliliği ve etkinliği bakımından yerinde olacaktır.

## KAYNAKLAR

### KİTAPLAR VE MAKALELER

ACAR, Pınar., “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, **Maliye Dergisi**, Ocak-Nisan 2001, Sayı: 136.

AKTUĞLU, Mehmet Ali., **Denetleme ve Revizyon**, Bilgehan Basımmevi, İzmir 1993.

ALPTÜRK, Gül, AKBULUT, Erol., “Fransız Sayıştayı”, **Sayıştay Dergisi**, Nisan-Haziran 1993, Sayı: 2, “Sayıştay”, [http://www.tesev.org.tr/projeler/proje\\_kamu\\_denetim.php](http://www.tesev.org.tr/projeler/proje_kamu_denetim.php), Erişim:12.03.2006.

ALPTÜRK, Gül., ”Mısır Sayıştay’ı ve Performans Denetimi”, **Sayıştay Dergisi**, Ekim Aralık 1991, Sayı: 6

ALPTÜRK, Gül., “INTOSAI Denetim Standartları”,**Sayıştay Dergisi**, Temmuz-Eylül 1990, Sayı: 1.

ALPTÜRK, Gül., “INTOSAI Denetim Standartları”, **Sayıştay Dergisi**, Ekim–Aralık 1990, Sayı: 2.

ALPTÜRK, Gül., “INTOSAI Denetim Standartları”, **Sayıştay Dergisi**, Ocak-Mart 1991, Sayı: 3.

ARCAGÖK, M.Sait, YÖRÜK, Bahadır., “Yönetim Kontrolü/İç Kontrol”, **Maliye Dergisi**, Ocak-Nisan 2004, Sayı: 145.

ARENS, Alvin A.,ELDER, Randal J.,BEASLEY, Mark S., **Essentials of Auditing and Assurance Services on Integrated Approach**, Pearson Education Inc,New Jersey 2003.

ARPACI, Atlar Ömer., “Kamu Denetimi ve INTOSAI Mesleki Ahlak Kuralları”,  
[http://www.alomaliye.com/atlar\\_omer\\_kamu\\_denetimi.htm](http://www.alomaliye.com/atlar_omer_kamu_denetimi.htm), Mart,2005,  
Erişim:12.12.2005.

ARSLAN, Ahmet., “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu  
Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, **Maliye Dergisi**, 2005, Sayı: 145.

ATAÇ, Engin., **Türkiye Eğitim Hizmetlerinin Kamu Açısından Analizi**, E.İ.T.İ.A.,  
Kütahya Yönetim Bilimleri Fakültesi, Teksir Bürosu, Eskişehir 1978.

ATAY, Cevdet., **Devlet,Yönetim,Denetim**, Marmara Kitapevi, Bursa 1997.

BAŞPINAR, Ahmet., “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna  
Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, 2004, Sayı: 72.

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, **Tanıtım Kitabı**, Ankara 2001.

BAYAR, Doğan., “Sayıştay’ın Anatomisi”, **Maliye Dergisi**, 2005, Sayı: 142.

BRENTZEL, Kate “EUROSAI Holds Sixth Triennial Congress in Germany”,  
**International Journal of Government Auditing**, October 2005,  
[http://www.findarticles.com/p/articles/mi\\_qa3662/is\\_200510/ai\\_n15847177/pg\\_3](http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa3662/is_200510/ai_n15847177/pg_3),  
Erişim: 25.04.2006.

CARBONE, Guiseppe., “İtalya Sayıştay’ının Organizasyonu ve Görevleri”, **Sayıştay  
Dergisi**, Temmuz-Eylül 1991, Sayı: 5.

CHAMBERS, Andrew D.,SELİM, Georges M.,VINTEN, Gerald., **Internal Auditing  
(2.nd Edition)**, Great Britain At The Both Press Avon, ELBS Edition Publishing,  
1987.

CLEMENTE, Giorgio., “Performans Denetimi ve İtalya Sayıştayı”,**Sayıştay  
Dergisi**,Temmuz-Eylül 1991, Sayı: 5.

COŞKUN, Gülay., **Devlet Bütçesi, Türk Bütçe Sistemi**, Turhan Kitapevi, Ankara, 2000.

ÇULHACI, İlhan., "18. INTOSAI Kongresi Üzerine", **Sayıştay Dergisi**, Ocak-Mart 2005, S. 56.

DEMİRBAŞ, Tolga., "Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay'ı Uygulaması", **Sayıştay İnceleme, Araştırma, Çeviri Dizisi**, 2001.

DEMİRKAN, Uçar., **Kamusal Mali Denetim(Türkiye uygulaması ve Eleştirisi)**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu, No: 172, 1977.

"ECOSAI'nin Onuncu Yönetim Kurulu Toplantısından Yansıyanlar", **Sayıştay Dergisi**, 2005, Sayı: 57.

EDİZDOĞAN, Nihat., **Kamu Maliyesi**, Bursa 1998, 6.Baskı.

EGELİ, Haluk., ÖZEN, Ahmet., "Türk Bütçe Sürecinin Mali Saydamlık ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları**, Şubat 2005, Sayı: 197.

ELLISON, Alberta E., "AFROSAI 8th General Assembly Held in Burkina Faso", **International Journal of Government Auditing**, January 2000, [http://www.findarticles.com/p/articles/mi\\_qa3662/is\\_200001/ai\\_n8884766](http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa3662/is_200001/ai_n8884766), Erişim:24.04.2006.

EROL, Ahmet., "Devlet ve Denetim", **Mükellefin Dergisi**, Haziran 1998, Sayı: 66.

GONZALEZ, Monika-Koss., "XIV.OLACEFS General Assembly Held in Buenos Aires,Argentina", **International Journal of Government Auditing**, January 2005, [http://findarticles.com/p/articles/mi\\_qa3662/is\\_200501/ai\\_n12933687/pq\\_5](http://findarticles.com/p/articles/mi_qa3662/is_200501/ai_n12933687/pq_5), Erişim:25.04.2006.



GÜLEN, Fikret., **Dış Denetim Sistemi Nasıl Tasarlanmalı** ,2-3 Nisan 2003, Ankara, [http://www.tesev.org.tr/etkinlik/denetim\\_f\\_gulen\\_dis\\_denetim\\_sistemi.doc](http://www.tesev.org.tr/etkinlik/denetim_f_gulen_dis_denetim_sistemi.doc), Erişim: 05.04.2005.

GÜRBÜZ, Hasan., **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul 1995.

GÜREDİN, Ersin., **Denetim** ,Beta Basım, Ağustos 1998.

GÜRSOY, Bedri., **Kamusal Maliye-Bütçe**, II.Cilt, Sevinç Matbaası, Ankara 1981.

INTOSAI Denetim Standartları, Sayıştay Başkanlığı Dış İlişkiler Grubu, **Sayıştay Dergisi**, Ekim-Aralık 1993, Sayı: 14.

İŞİK, Hikmet., “Türkiye’de Muhasebe Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Geliştirilmesi ve Sayıştay”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 15, 1995.

KARAKAŞ, Mehmet., “Türkiye’de Sayıştay Tarafından Yapılan Denetimin Sorunları ve Çözüm Önerileri(I)”, **Mükellefin Dergisi**, Eylül 2003, Sayı: 129.

KARAKAŞ, Mehmet., “Türkiye’de Sayıştay Tarafından Yapılan Denetimin Sorunları ve Çözüm Önerileri(II)”, **Mükellefin Dergisi**, Ekim 2003, Sayı: 130.

KARATAŞ, Mehmet., “Yüksek Denetim:Tanımı,Özellikleri, Örgütlenmesi ve İngiltere’deki Uygulaması”, **Vergi Sorunları**, Ocak 2005, Sayı: 196.

KARATAŞ, Mehmet., ”Performans Denetimi; Tanımı, Unsurları, Performans Denetimi ile Düzenlilik Denetiminin Karşılaştırılması ve Performans Denetimine Duyulan İhtiyaç”, **Vergi Sorunları**, Ocak 2004, Sayı: 184

KAY, Robert S.,SEARFASS, Gerald D., (Touche Ross,&Co.), **Handbook of Accounting and Auditing (2.nd Edition)**, Warren,Garham & Lamont publishing inc., USA(Boston) 1989.

KAYA, Safiye., “Uluslararası Belgelerde ve Ülke Uygulamalarında Sayıştay’ların Denetim Alanları”, **Sayıştay Dergisi**, Ekim-Aralık 2000, Sayı: 39.

KAYA, Safiye., “Sayıştay’ların Denetim Alanları” ,**Sayıştay Araştırma ve Tasnif Grubu**, Ocak 2001, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/denetimalanlari.pdf>, Erişim:02.10.2005.

KENGER, Erdal., “Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu”, [http://www.ydk.gov.tr/egitim\\_notlari/denetim.htm](http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm), Erişim: 19.01.2006.

KENGER, Erdal., **Kamu Denetiminde Standardizasyon**, Ankara 2003, [http://www.tesev.org.tr/etkinlik/denetim\\_kdstandar.doc](http://www.tesev.org.tr/etkinlik/denetim_kdstandar.doc), Erişim:14.01.2006.

KEPEKÇİ, Celal., **Bağımsız Denetim**, Siyasal Kitapevi, Ankara 1998.

KIRBAŞ, Sadık., **Devlet Malları**, Yargı Yayınevi, 1.Baskı,Ankara, Kasım 1985.

KIZILTAŞ, Emine., **IMF Tarafından Belirlenen Mali Saydamlık Standartları Bu Standartların Türkiye’de Uygulanabilirliği ve Bu Konuda Yapılması Gereken Düzenlemelere İlişkin Öneriler**,Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara 2001.

KİRACI, Murat., “Bağımsızlık İlkesi Ekseninde Bağımsız Denetim Mesleğiyle İlgili Düzenlemelerin Bir Değerlendirmesi”, **Vergi Dünyası**, Ekim 2004, Sayı: 278

KONRATH, Larry F.,THOMSON, Sandy., **Auditing : Arisk Analysis Approach(5 th.Edition)** , Cover to Cover Publishing,Inc, Canada 2002.

KÖSE, H.Ömer., **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Ekim 2000.

LARSON, Kermit D., **Fundamental Accounting Principles (12.Edition)** , Richard D.Irwin Inc., USA Boston 1990.

MEIGS, Walter B.,WHITTINGTON, O.Ray.,PANY, Kurt.,MEIGS, Robert F., **Principles of Auditing( 9th Edition)** , Irwin Publications , Inc,USA Boston 1989.

MERİÇ, Metin., **Mali Denetim(Ders Notları)**, İzmir, 2000.

MESSIER, William F., **Auditing : A Systematic Approach**, Library of Congress Cataloging in Publication Data,1997.

”Önemli Denetim Alanlarının Seçimi,Denetim Sonuçlarının Duyurulması ve Personelin Niteliği Gibi Konulara Ağırlık Verilerek Sayıştay Denetiminden Sonuç Alınması”, Sayıştay Başkanlığı Araştırma ve Tasnif Grubu, **Sayıştay Dergisi**, Nisan-Haziran 1992, Sayı: 8.

ORHANER, Emine., **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitapevi, 3.Baskı, Ankara 2000.

ÖZDEMİR, Ahmet., “Performans Denetiminin Türk Sayıştay’ı Açısından Uygulanabilirliği”,**Sayıştay Dergisi**, Ocak-Mart 1992, Sayı: 7.

ÖZEREN, Baran., “Polonya Sayıştay’ı Denetim Standartları”, **Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi**, Şubat 2004, <http://www.sayistay.gov.tr>, Erişim: 01.02.2006.

ÖZEREN, Baran., “Avrupa Birliğine Yeni Üye Olan ve Aday Ülke Sayıştaylarının Ürettiği Denetim Standartlarına ve El Kitaplarına Kısa Bakış”, [http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/41\\_AvrDenetStandart.pdf](http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/41_AvrDenetStandart.pdf), Erişim: 21.12.2005.

ÖZEREN, Baran., “Bulgaristan Sayıştay’ı Denetim Standartları”, **Sayıştay Araştırma/İnceleme/ Çeviri Dizisi**, Şubat 2004, s. 2, <http://www.sayistay.gov.tr>, Erişim:16.01.2006.

ÖZEREN, Baran., “Avrupa Birliğine Yeni Üye Olan ve Aday Ülke Sayıştaylarının Ürettiği Denetim Standartlarına ve El Kitaplarına Kısa Bakış”, [http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/41\\_AvrDenetStandart.pdf](http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/41_AvrDenetStandart.pdf), Erişim:19.02.2006.

PANY, Kurt.,WHITTINGTON, O.Ray., **Auditing(2 nd.Edition)** , A times Mirror Higher Education Group,Inc. Company, Library of Congress Cataloging in Publication Data , USA,New Jersey 1997.

POLAT, Necip., "Saydamlık Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği", **Sayıştay Dergisi** , Nisan-Haziran 2003, Sayı: 49.

ROSS, Benjamin., "CAROSAI Convenes it's Sixth Triennial Congress in Bermuda", **International Journal of Government Auditing**, October 2003, [http://www.findarticles.com/p/articles/mi\\_qa\\_200310/ai\\_n9312131/pg\\_1](http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa_200310/ai_n9312131/pg_1), Erişim:11.04.2006.

Sayıştay Başkanlığı Dış İlişkiler Grubu, "INTOSAI Denetim Standartları", **Sayıştay Dergisi**, Aralık 1994, Sayı: 15.

TEKİN, Ahmet., "Kamu Kesiminde Performans Denetiminin Bazı Ülkelerdeki Gelişimi", **Maliye Dergisi**, Eylül-Aralık 1998, Sayı: 129.

TOSUN, Ertan., **Türkiye’de “Kamu Kesimi ve Özel Kesim Ayırımının Normatif ve Reel Planda Önemi ve Sınırları**, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Resmi İnternet Sitesi, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara,1996, <http://www.bumko.gov.tr /arastirmarapor /ETosun.pdf>, Erişim:06.02.2006.

UZUN, Yaşar., "Sayıştay Ön Denetiminde Tescil", **Sayıştay Dergisi**, Ocak-Mart 2003, Sayı: 48.

ULUATAM, Özhan., **Kamu Maliyesi**, Teori Yayıncılık, Ankara 1988.

VESKE, Eren., "Kamu Mali Denetimi ve Yeminli Mali Müşavirlik", **Vergi Sorunları**, Nisan 2003, Sayı: 175.

YILANCI, Münevver., **İç Denetim** ,Osmangazi Üniversitesi Yayınları No:086, Eskişehir 2003.

YÖRÜKER, Sacit., "Litvanya Kamu Denetimi Şartları", <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/sbn42/itdensta.pdf>, Erişim: 26.08.2005.

"Yüksek Denetim Organları Avrupa Organizasyonu'nun (EUROSAl'nin) Esasları", **Sayıştay Dergisi**, Ekim-Aralık 1990, Sayı: 2

## TEZLER

DEMİRKAN, Şefika., Türkiye’de Bağımsız Dış Denetimin Vergi Gelirlerinin Arttırılmasında Etkenliği, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 1998.

MOBEL, Murat., Türkiye’de Bağımsız Denetim Kuruluşlarıve Bağımsız Denetimin Yararları, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İzmir 1995.

## İNTERNET KAYNAKLARI

“About OLACEFS”,Tenth General Assembly of The OLACEFS, [http://www.olacefs.gov.br/ingles/sobre\\_olacefs\\_ing.htm](http://www.olacefs.gov.br/ingles/sobre_olacefs_ing.htm), Erişim:10.04.2006.

AFROSAI Resmi Web Sitesi, [http://www.afrosai-e.org.za/Afrosai-E\\_Project/ProgressReport/AFROSAI\\_E\\_3\\_YEARLY\\_REPORT.doc](http://www.afrosai-e.org.za/Afrosai-E_Project/ProgressReport/AFROSAI_E_3_YEARLY_REPORT.doc), Erişim: 12.04.2006.

**Asian Organisation of Supreme Audit Institutions**, <http://www.asosai.org/members-directory.htm>. Erişim: 02.04.2006.

Başbakanlık Müfettişleri Derneği, [http://www.bmder.org.tr/teftiskurulu\\_tarihce.htm](http://www.bmder.org.tr/teftiskurulu_tarihce.htm), Erişim:07.07.05.

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Resmi İnternet Sitesi, <http://www.ydk.gov.tr/>, Erişim: 23.06.2005.

**Bütçenin Temel İlkeleri**, <http://idari.cu.edu.tr/igunes/butce/butceilke.pdf>, Erişim: 02.01.2006.

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Resmi Sitesi, **İç Denetim ve Türkiye Uygulaması**, <http://www.bumko.gov.tr>, Erişim : 15.12.2004.

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Resmi Sitesi, **Türkiye’deki Denetim Organları**, <http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/denislev.htm>, Erişim:12.10.2005.

“ECOSAI”, <http://www.sayistay.gov.tr/ecosai/EcosaiTuzuk.asp>, Erişim:18.04.2006.

E-Kitap Yayın Sitesi, <http://www.ekitapyayin.com/id/043/ucuncubolum1.htm>, Erişim:14.01.2006.

“EURORAI”, <http://www.sindicom.gva.es/eurorai/eenter3.html>, Erişim:08.04.2006.

“EUROSAI Congress”, <http://www.eurosai.org/eng/congress.asp?menu=insti>, Erişim:12.04.2006.

**Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısı Nasıl Bir Denetim Sistemi Öngörüyor**, [http://www.tesev.org.tr/etkinlik/maliye\\_teftis\\_yon\\_ozet.php](http://www.tesev.org.tr/etkinlik/maliye_teftis_yon_ozet.php), Erişim:09.10.2005.

Milli Emlak Kontrolörleri İnternet Sitesi, [www.milekontkur.gov.tr/](http://www.milekontkur.gov.tr/), Erişim:28.12.2005.

Hazine Kontrolörleri Kurulu, [http://www.treasury.gov.tr/hkk\\_sinav/hkk/gorev.htm](http://www.treasury.gov.tr/hkk_sinav/hkk/gorev.htm), Erişim:15.01.2006.

“Hesap uzmanları Kurulu’nun Misyonu ve Vizyonu-2000”, <http://www.huk.gov.tr/vizyon.html>, Erişim:12.01.2006.

INTOSAI-Working Group on Environmental Auditing, , “ARABOSAI”, <http://www.environmental-auditing.org/intosai/wgea.nfs/viewHTML/arabosai.htm! OpenDocument&nav=arabosai>, Erişim:10.03.2006.

**İngiltere Denetim Prensipleri**, <http://www.public-audit-forum.gov.uk/popa.htm>, SPASAI Resmi Web Sitesi, <http://www.oag.gov.fj/spasai/members.htm>, Erişim:24.04.2006.

What is CAROSAI”,

<http://www.auditorgeneral.gov.tt/applicationloader.asp?app=articles&id=186>,

Erişim:16.042006.

<http://www.nao.gov.uk/about/rol.htm>, Erişim:24.03.2006.

Sayıştay Başkanlığı, 2005 Yılı Faaliyet Raporu, Ekim 2005,

<http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet/faaliyet2005.pdf>, Erişim : 12.06.2006.

Sayıştay Başkanlığı, 2004 Yılı Faaliyet Raporu, Ekim 2005,

<http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet/faaliyet2004.pdf>, Erişim : 12.06.2006.

## **MEVZUAT**

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

832 Sayılı Sayıştay Kanunu

3346 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların TBMM 'ce Denetlenmesinin

Düzenlenmesi Hakkında Kanun

## **EK I.**

### **BYDK ORGANLARI**

- Denetim Ve İnceleme Grupları ;
- 1- Bankacılık(I)
- 2- Bankacılık(II)
- 3- Dokuma ve Giyim San. Özelleştirme
- 4- Enerji (Elektrik)(I)
- 5- Enerji (Elektrik)(II)
- 6- Enerji(Kömür)(III)
- 7- Tarım ve Gıda San.(I)
- 8- Tarım ve Gıda San.(II)
- 9- Ağaç ve Kağıt San. DMO
- 10- Madencilik ve Demir Çelik San.
- 11- Ağır San.
- 12- Petrol San.
- 13- Hizmet Kuruluşları
- 14- Hizmet Kuruluşları
- 15- Sosyal Güvenlik Kuruluşları
- 16- Gübre San.
- 17- Ulaştırma
- 18- Haberleşme

#### Genel Sekreterlik Birimleri

- Kurul Bürosu Müdürlüğü
- Personel Müdürlüğü
- Saymanlık Müdürlüğü
- Haberleşme ve Arşiv Müdürlüğü
- İdare ve Levazım Müdürlüğü
- Kitaplık Müdürlüğü



## **EK II**

### **- EUROSAL Üyeleri;**

Avusturya, Almanya, İrlanda, İspanya, İngiltere, Fransa, Macaristan, Hollanda, Polonya, Portekiz, Rusya, Sırbistan&Karadağ, Slovakya, Slovenya, İsviçre, Ukrayna, Brezilya'dır.

### **- ASOSAL Üyeleri;**

Afganistan, Bangladeş, Çin, Endonezya, Japonya, Kuveyt, Maldivler, Nepal, Papua Yeni Gine, Suudi Arabistan, Birleşik Arap Emirlikleri, Avustralya, Butan Krallığı, KKTC, Irak, Brunei, Lau PDR, Kırgızistan, Yeni Zelanda, Filipinler, Gürcistan, Mauritius, Srilanka, Yemen, Azerbaycan, İsrail, Kazakistan, Katar, Moğolistan, Tayland, Vietnam, Bahreyn, Kamboçya, Hindistan, İran, Kore, Malezya, Myanmar(Eski Birmanya), Pakistan, Rusya, Umman, Ürdün, ve Türkiye'dir.

### **- SPASAL Üyeleri;**

Yeni Zelanda, Vanuatu, Cook Adaları, Samoa, Palau, Fiji Adaları, Kiribati Cumhuriyeti, Papua Yeni Gine, Salomon Adaları, Tonga, Tuvalu, Viktorya, Yap, Mikronezya, Phonpei, Marshall Adaları, Yeni Güney Wales, Kuzey Mariana Adaları, Queensland, Nairu ve Yeni Kaledonya'dır.

### **- AFROSAL Üyeleri;**

Benin, Bostvana, Burkina Faso, Kamerun, Kape Verde, Mısır, Etiyopya, Gabon, Gambiya, Gana, Gine Bissau, Lesotho, Libya, Mali, Moritanya, Fas, Nijerya, Senegal, Sudan, Togo, Tunus, Uganda, Zambiya, Cezayir ve Cote d'Ivoire'dir.

### **- OLACEFS Üyeleri;**

Arjantin, Bolivya, Brezilya, Şili, Kolombiya, Kosta Rika, Dominik Cumhuriyeti, Ekvator, El Salvador, Nikaragua, Küba, Guetamala, Honduras, Meksika, Panama, Paraguay, Peru, Portekiz, İspanya, Venezuela, Uruguay, Gabon'dur.

### **- CAROSAL Üyeleri;**

Anguilla, Antigua ve Barbuda, Aruba, Bahama, Barbados, Belize, Bermuda, İngiliz Virjin Adaları, Kayman Adaları, Dominika, Grenada, Guyana, Haiti, St.Tomas, Montserrat, Jameika, St.Vincent ve Grenad, St.Kitt ve Nevis, Surinam, Turks ve Caicos Adaları, St.Lucia, Trinidad ve Tobago'dur.

### **- ARABOSAL Üyeleri;**

Cezayir, Mısır, Ürdün, Kuveyt, Libya, Fas, Suudi Arabistan ve Tunus'tur.