Çeşitli Ülkelerde İç Denetim-Performans Denetimi İlişkisi ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi[1]

Doç. Dr. Ahmet ÖZEN
Dokuz Eylül Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, İZMİR
Blm. Uzm. Engin ÖZTORNACI

ÖZET

Kamu sektöründe kaynak kullanımı açısından yasallığın ve etkinliğin sağlanması hedefi, denetim şeklinde ifade edilen ve süreç takibini kapsayan bir faaliyeti zorunlu kılmaktadır. Denetim hem kamu kurumlarının kendileri tarafından gerçekleştirilmekte hem de kurum dışı bağımsız bir organ tarafından yürütülebilmektedir. Bu noktada önemli olan durum; ilgili kamu kurumu tarafından yapılan iç denetim ve başka bir kurum tarafından yapılan dış denetim arasında güçlü bir koordinasyonunun sağlanmasıdır. Bu amaçla çeşitli ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bununla birlikte, ülkemizde atılması gereken çeşitli adımlar da bulunmaktadır. Bu adımların atılması, ülkemizdeki denetim sürecini bütüncül bir yapıya kavuşturabilecek nitelikte önem arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: *İç Denetim, Dış Denetim, Sayıştay*
JEL Sınıflaması: *H83.*

The Relationship Between Internal Audit and Performance Audit In Some Countries and The Assesment of Turkish Application

ABSTRACT

Aim to have legality and effectiveness of using funds in public sector necessitates auditing activity that contains process monitoring. Auditing is done both by public institutions' themselves and also by an independent institution. The important side in this point is to have strong coordination between the internal auditing made by a public institution and external auditing made by another institution. For this purpose some countries and also Turkey have enacted some legislation. On the other hand, there are essential steps to be taken in our country. To take steps, is important to have an integrated structure of auditing process in Turkey.

Key Words: *Internal Auditing, External Auditing, Court Of Accounts*
JEL Classification: *H83.*

GİRİŞ

Sınırlı kaynak-sınırsız ihtiyaç çelişkisi, insan doğasından kaynaklanan bir tatminsizlik hissini çağrıştırmaktadır. Devletler var olduğundan bu yana toplumsal ihtiyaçların tatmini için sürekli kaynak-harcama ikilemine düşmüşler ve mevcut kaynaklarla nasıl daha etkin kamu hizmeti sunulabileceği çabasına girmişlerdir. Son dönemde yaşanan siyasi ve iktisadi değişimler küreselleşen dünyada yeni gelir-harcama sistemlerinin oluşumunu sağlayacak bir sürece girilmesine olanak sağlamışlardır. İşte bu noktada karşımıza performans yönetimi ve denetimi

[1] Engin Öztornacı'nın 04.10.2014 tarihinde kabul edilmiş olan "Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim-Performans Denetimi İlişkisi" isimli yüksek lisans tezinden yararlanılmıştır.

süreçleri çıkmış ve çok çeşitli kavramların mali sistemimize girmesini sağlamışlardır.

Kaynak kullanımında verimlilik-etkinlik-tutumluluk kriterleri, performans hedefleri, göstergeleri, iç kontrol ve performans denetimi gibi çeşitli kavramlar son dönemin popüler terimleri olarak ön plana çıkmaktadır. Bu terimler arasında çalışma kapsamına iç kontrolün bir unsuru olan iç denetim ve kurum dışı yürütülen performans denetimi alınmıştır. İç denetim ve dış denetimin bir parçası olan performans denetimi kavramları bütüncül bir yaklaşımla sürecin kilit taşlarını oluşturmaktadır. Bu iki kavramın oluşturduğu sistem; hem kurumların dününe hem de bugünü ve yarınına ışık tutmayı sağlamalıdır. Bu amaçla çalışma kapsamında seçilmiş bazı ülke örneklerinden hareketle ülkemizdeki süreç ortaya konulacak ve ülkemiz açısından bir dizi önermeye yer verilecektir.

I.ÇEŞİTLİ ÜLKE UYGULAMALARI

Bu kısımda seçilmiş bazı ülke veya topluluktaki iç denetim ve performans denetimi arasındaki ilişki ele alınacaktır. Bu tür bir incelemedeki temel amaç ülkemiz açısından çeşitli projeksiyonların yapılabilmesini sağlayabilecek önermeler elde edebilmektir.

A. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ

Anglo-Sakson anlayışa uygun performans yönetimi uygulamalarında öncü ülke rolünü üstlenmiş olan Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'de genel kabul görmüş denetim standartlarının ön planda tutulduğu ve denetçilerin görevlerinde bağımsızlığın esas kılındığı etkinlik ve verimliliğe dayanan çağdaş bir denetim sistemi mevcuttur. Denetim işlevi bağımsız olarak çalışan ve görevini kariyer olarak yürüten meslek elemanlarınca yerine getirilmektedir. Denetim birimleri çoğunlukla özerk bir yapıda, denetçi bağımsızlığı korunarak görev yapmakta ve denetim birimleri arasındaki koordinasyon, saptanmış olan merkezi denetim birimi tarafından sağlanmaktadır. ABD dünyada uygulanan mevcut iç denetim standartlarının en üst düzeyde uygulandığı ülkelerden biridir (Çıplak, 2009:36).

Ülkede kamu kurumlarının dış denetimlerinin yürütülmesi amacıyla 1921 tarihli Bütçe ve Muhasebe Yasası ile birlikte A.B.D. Sayıştay'ı (GAO) kurulmuştur. 50 eyaletten oluşan ülkede GAO dışında, her eyaletin kendi yüksek denetim kurumu da bulunmaktadır (Köse, 2007:163). Parlamentoya organik şekilde bağlı olan GAO'nun görev alanını; federal hükümetin her türlü faaliyeti veya programının incelenmesi oluşturmaktadır. GAO denetimlerinin tamamına yakını (%90) kongrenin talebi üzerine gerçekleşmektedir. Parlamentonun denetim kolu olan GAO'nun başlıca sorumluluğu; kamusal kaynakların elde edilmesi ve kullanımıyla ilgili bütün konuları inceleyerek Kongre'ye gerekli bilgileri sunmaktır. Bunun için, hükümet tarafından gelen isteklerin yanı sıra hükümet aleyhine iddialar da Kurum tarafından araştırılmaktadır (GAO, 2014). Kurumun gerçekleştirdiği denetimlerin %90'lık bir kısmı performans denetimi niteliğindeki denetimlerdir (Alptürk, 1991:48). Öte yandan GAO'nun diğer bir fonksiyonu da danışmanlık faaliyetleri olup bu yönde hükümet ve parlamentodan gelen talepleri karşılamaktadır (Köse, 2007:164).

Amerika Birleşik Devletleri'nde örnek oluşturacak şekilde tarihi eskilere dayanan bir iç denetim uygulaması da bulunmaktadır. Öyle ki ilk defa 1950 yılında özel sektörden uyarlanmış olan iç denetim sürecinde; yönetim ve finans bölümlerinden bağımsız olarak doğrudan üst yöneticiye bağlı ve yönetim kontrollerinin tümünü kapsayacak bir yapı oluşturulmuştur. Mevcut yapı 1978 yılında çıkarılmış olan Genel Müfettiş Kanunu (Inspector General Act) ile yeniden düzenlenmiş ve her kamu kurumunda iç denetim biriminin başında yer almak üzere Genel Müfettişlik pozisyonu oluşturulmuştur. Günümüzde de devam eden süreçte kamu kurumlarındaki genel müfettişler doğrudan kamu kuruluşunun başındaki yöneticiye bağlı olup doğrudan kurum üst yöneticisine rapor sunmakta ve Kongreye de yaptığı çalışmalar hakkında bilgi vermektedir. Kurumun üst yöneticisinin Genel Müfettişin gerekli göreceği herhangi bir incelemeyi önleme yetkisi yoktur. Genel Müfettiş denetim ve teftiş raporlarını kurumun üst yöneticisine sunmakta ve üst yönetici kendi değerlendirmelerini de ekleyerek bu raporu 30 gün içinde Kongre'ye sunmaktadır. Bu yaklaşımla, iç denetimin yönetime yardımcı olma fonksiyonunu ifade eden âdemi merkeziyetçi görüş ile raporların kongreye sunulması yoluyla, dolaylı yoldan dış denetim sorumluluğu da birleştirilmiş olmaktadır (Karaaslan, 2006:289).

ABD'de Parlamento; herhangi bir kurum hakkında hem GAO tarafından sunulmuş olan raporlara hem de ilgili kurumun genel müfettişi tarafından hazırlanan iç denetim raporlarına göre daha kesin kanaate ulaşma imkanına sahiptir. Herhangi bir kamu kurumunun kurum içi ve dışından nasıl algılandığı ve nasıl bir başarı(sızlık) gösterdiği Parlamenterler tarafından rahatlıkla kavranabilmekte ve böylece kurumsal denetimde bütünsel bir yaklaşım sağlanmış olmaktadır.

B. FRANSA

Kamu yönetiminde alanında köklü bir geleneğe sahip olan Fransa, Türkiye'nin de aralarında yer aldığı pek çok ülke kamu yönetimine model olmuştur. Fransız kamu yönetiminin en eski ve saygın kurumlarından biri olan Fransa Sayıştay'ı da ortaçağa uzanan bir geçmişe sahiptir. Fransız Sayıştay'ının yaptırım gücü bulunmakla birlikte, tamamen yargısal mahkeme niteliği de taşımamaktadır. Kurum tarafından Parlamentoya her yıl yıllık rapor, bütçe yasasının uygulanmasına ilişkin rapor ve sosyal güvenlik sistemi üzerine rapor şeklinde üç temel rapor sunulmakla birlikte kurumsal performans konularına ilişkin de raporlar gönderilmektedir (Kubalı, 1998:140).

Sayıştay'ın temel görevleri; kamu hesaplarının kanunlara uygunluğunu ve doğruluğunu temin etmek (mali kontrol) ve ayrıca yönetsel kontrolü geliştirmektir (Bernard, 1982:11). Yönetsel kontrol; "kamu harcamaları yoluyla hedeflerin gerçekleştirilmesinin incelenmesi" biçiminde yorumlanan bir denetim olarak tanımlanabilir. Ülkede mali kontrol ve yönetsel kontrol birbirini tamamlamakta olup Sayıştay'a verilen ödeneklerin yaklaşık üçte ikisi mali yönetim veya performans denetimine tahsis edilmektedir (Kubalı, 1998:141).

Fransız idari sisteminde performans yönetimi çerçevesinde, hem Sayıştay'a hem de ilgili kamu kurumlarına çeşitli görevler düşmektedir. Söz

konusu görevler; Bakanlıklar için performans yönetim sistemini kurmak ve Sayıştay için söz konusu performans yönetimi sisteminin etkin şekilde işlediğini denetlemek ve değerlendirmektir. Bu itibarla, her bir bakanlık her bir programın ulaştığı hedefleri tespit etmek üzere dönemlik performans planını, verimlilik-etkinlik-tutumluluk (VET) kriterlerinin değerlendirilmesi için performans göstergelerini ve dönemlik performans raporlarını hazırlamakla yükümlüdür. Söz konusu performans raporlarıyla, bakanlıklar her bir programın hedefine ulaşma derecesini ve hedeflere ulaşmada VET göstergelerini ortaya koyarken, bütçe kaynaklarının önceden belirlendiği şekilde neden kullanılamadığının açıklamasını yapar. Bu süreçte Sayıştay, merkezi yönetimde performans ölçümünün uygulamasını ve gelişimini sağlamak üzere genel bir rapor hazırlarken bu raporda bakanlıklarda performans ölçümü sisteminin kullanımı ile ilgili genel değerlendirmelere yer verir. Aynı zamanda Sayıştay, her bir bakanlık tarafından verilen performans raporlarının güvenilirliğini arttırmak üzere, yaptığı performans denetimleri neticesinde bir uygunluk raporu hazırlar ve hazırlanan bu raporda performans göstergelerinin etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirmeye elverişli olup olmadığı hakkında görüşünü belirtir (Sakal ve Şahin, 2008:15).

Son yıllarda Fransa'da performans denetimi çerçevesinde kamu programlarının dolaylı ve doğrudan etkilerini analiz etmeye yönelik program değerlendirmesi teknikleri geliştirilmiş ve bu yönde çeşitli idari düzenlemeler yapılmıştır. Bu itibarla söz konusu değerlendirmelerden etkin sonuç alınabilmesi için çeşitli rehberler ve kılavuzlar yayınlanırken, bu yönde kurum çalışanlarına eğitimler verilmeye başlanmıştır. Aynı zamanda kamu programlarının değerlendirilmesine yönelik Teknoloji Seçimi Değerlendirme Kurumu ve tüm üniversitelerin performansını incelemeye yönelik Üniversitelerin Değerlendirilmesi Ulusal Komisyonu kurulmuştur (Fransız Sayıştay'ı, 2011).

Fransa iç denetim işlevini de merkezi bir şekilde yapılandırmıştır. Maliye Bakanlığı'nın iç denetçisi olan Genel Maliye Müfettişi, sadece Maliye Bakanlığının değil, aynı zamanda devlet tanımı içerisinde bulunan tüm daire ve idarelerin denetimini yapar. Ancak, göreceli olarak daha küçük olanlar hariç olmak üzere çoğu icracı bakanlık, bakanlık yönetimi tarafından yönetilen ve buraya rapor sunan kendi iç denetçilerine sahiptirler. İç denetim işlevi, iç denetimlerin doğru bir şekilde yerine getirildiğini kontrol eden Sayıştay ile merkezi olarak yönetilen bir kadro olan Kamu Muhasebe Yetkilileri tarafından yerine getirilir. Aynı zamanda, genel müfettişlikler, önemli bir gözetim işlevini de ifade ederler. Doğrudan Maliye Bakanlığına rapor sunan Genel Maliye Müfettişi, kamudan kaynak alan her kuruluşu kapsayan ve uygunluk denetiminin yanı sıra bundan daha geniş bir gözetim işlevi yapma yetkisine sahiptir. Buna ek olarak, diğer özel bakanlıkları veya hususi faaliyetleri kapsayan 21 tane daha Genel Müfettişlik vardır. Genel Maliye Müfettişliği gibi, bunlar da özel çalışma ve teftiş rolüne sahiptir (Gürkan, 2005:66).

Fransa'da iç denetim Ekonomi, Maliye ve Sanayi Bakanlığına bağlı Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde yer alan Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Dairesinin (MAEC) sorumluluğu altında yürütülmektedir. Fransa'daki iç

kontrol sistemindeki yapıda, süreç ve organizasyon, belgelendirme, kontrol faaliyetlerinin mutlaka izlenebilirliğinin sağlanması yani raporlama sonrası takip prensipleri esas alınmaktadır. İç kontrolden sorumlu birim ve yöneticiler de bu konuda çeşitli rehberler hazırlamaktadırlar. İç kontrol içinde düzgün işleyen bir iç denetim sistemi için bir risk haritası çıkarılır. Bu noktada ORCA (Objectives-Risques-Controles-Adequation) denilen yöntem kullanılmaktadır. ORCA şu şekilde açıklanabilir (Uzun, 2007:31).

Objectives (Hedefler): Ulaşılması amaçlanan hedeflerin anlaşılması.

Risques (Riskler): Hedeflere ulaşılması yolunda engel olabilecek risklerin tespiti.

Controles (Kontroller): Tespit edilen riskleri savuşturmak için gerçekleştirilecek kontrollerin belirlenmesi.

Adequation (Denklik): Kontrollerin riskler ve uygulamalar doğrultusunda karşılaştırmalı değerlendirilmesi olarak tanımlanmaktadır.

Genel olarak bakıldığında Fransa kamu denetiminde iç denetimden ayrı olarak Sayıştay tarafından yapılan performans denetiminden söz etmek mümkündür. Ancak her kurum kendi içyapısında hem iç denetimi gerçekleştirmek hem de performans denetimi için performans kriterlerini oluşturmak durumundadır.

C. ALMANYA

Tarihi geçmişi Alman Birliği'nin henüz kurulmadığı 18. yüzyılın başlarına kadar dayanan Almanya Sayıştay'ı zaman içerisinde görev ve yetkileri giderek artan ve buna bağlı olarak kamu yönetiminde önemi yükselen bir kurumdur. Almanya Sayıştay'ı federal hükümete, parlamentoya ve Konsey'e yıllık denetim raporları sunmaktadır. Yıllık düzenli raporların yanı sıra Federal Bütçe Yasası Federal Sayıştay'a her zaman özel raporlar hazırlama yetkisini de vermektedir. Sayıştay'ın yasama organı üzerindeki etkisi bütçe ve diğer mali konuları hazırlayan komisyonlarda bulunması ve görüş bildirmesi suretiyle de gerçekleşmektedir. Bütçe görüşmelerinde Federal Sayıştay'ın görüşlerinin alınmaması halinde, komisyon kesin karar vermede çekimser kalabilmektedir. Gerek yasama organı gerekse yürütme organı bir konunun özellikle denetlenmesini ve kendilerine yo1 gösterilmesini Sayıştay'dan isteyebilmektedir (Kubalı, 1998:138).

Almanya Sayıştay'ı tarafından 4 tür performans denetimi uygulanmaktadır:

-Etkinlik Denetimi ve Program Değerlendirmeleri: Program amaçlarının ve hedeflerinin gerçekleştirilme derecesi önemlidir. Bu nedenle etkinlik denetimini diğerlerinden ayıran bir yaklaşım izlenir. Kamu sektöründe yeterli performans, hedefler karşısında gerçekleşmelerin ve sonuçların neden ve etkileriyle birlikte sürekli izlenmesini gerektirir. Mali etkisi olan bütün tedbirlerin denetime tabi olması anayasal yükümlülüktür.

-Maliyet-fayda Analizi: Bütçe yapım sürecini geliştirmede kullanılan bir başka araçtır. Federal Bütçe Yasası, önemli mali etkiye sahip faaliyetlerin yerine getirilmesini vurgulamaktadır. Etkinlik denetimi, geçmişe yöneliktir ve belli bir

programın uygulanması ile ilgili değerlendirmeler yapar. Oysa maliyet-fayda analizinde geleceğe yönelik tahminleme yapıldığından proje veya programların planlanmasında karar verme sürecine de yön vermektedir.

-Devam Eden Program Denetimi; Hali hazırda sürdürülmekte olan incelemelere verilen isimdir.

-"Enine Kesit" Denetim; Denetleme ve raporlama süreci; belli kuruluş veya işlemlerle ilgili tek tek işlemlerin analiziyle sınırlandırılmamaktadır. Nitekim benzer ya da karşılaştırılabilir işlevlerin, uygulama ve prosedürlerin değişik kurumlarda incelenmesi; faaliyetin bütünsel olarak değerlendirilmesi olanağını da sağlamaktadır (Kubalı, 1998:139).

Almanya'da diğer ülke uygulamalarından farklı olarak geçmişi 1920'lere dayanan ve kamuda performansın artırılmasına yönelik Federal Performans Komiserliği adında bir yapı bulunmaktadır. 1986 yılında çıkarılan Yönetmelikle düzenlenen ve kendine ait personeli ve kaynakları olan Komiserlik, Sayıştay kaynakları ile faaliyetlerini yürütmektedir. Aynı zamanda Sayıştay Başkanı olan Federal Performans Komiserinin görevi; federal yönetimin verimliliğini artırmak için teklifler, öneriler ve görüşler sunmak ve bu doğrultuda federal mali yönetimi organize etmektir. Komiserin diğer bir görevi de federal mevzuata ilişkin tasarıların düzenlenmesi çalışmalarına katılmaktadır. Federal Hükümetten ve ilgili Bakanlıklardan ayrı olarak Komiser, Parlamento'nun her iki Meclisine de gerek kendi inisiyatifi gerekse ilgili organların talebi üzerine önerilerde bulunabilmektedir. Komiserin bu danışmanlık fonksiyonu, Sayıştay'ın danışmanlık fonksiyonu ile birbirini tamamlamaktadır. Komiserlik son yıllarda gerek kamu sektöründe verimliliğin artırılmasına yönelik gerekse yasal düzenlemelere ilişkin pek çok görüş belirtmiştir. Bu çerçevede Komiser tarafından Alman Mali Yönetimine yönelik olarak 14 rapor yayınlanmıştır (BRH, 2014).

Almanya Sayıştay'ı 2011 yılı itibariyle 760 milyar dolar (574 milyar avro) büyüklüğündeki kamu gelir ve giderlerine yönelik 1.324 performans ve düzenlilik denetimi çalışması yaparken, bu çalışmalar neticesinde 788 rapor üretmiştir. Tasarruf odaklı bu çalışmalar neticesinde 6,5 milyar dolara (5 milyar avroya) yakın tasarruf sağlanmıştır (Avcı, 2012:171).

Almanya'da iç denetim ise, kamu kuruluşlarının kontrol sistemlerinin bir parçası olmak yerine dış denetimin unsuru olarak görülür. İç denetim elemanlarının kadroları çalıştıkları kuruluşta bulunmasına rağmen, Federal Denetim Mahkemesinin (Sayıştay) gözetimi altında teknik ve mesleki yol göstermesiyle denetim yapar ve doğrudan bu yüksek mahkemeye rapor sunar. Bu modelde geleneksel iç denetim rolünden ziyade harcama öncesi ön denetim rolü ifa edilir (Karaaslan, 2006:66)

Merkeziyetçi ve adem-i merkeziyetçi modelin birlikte kullanıldığı Almanya'da uygulama alanı bulan karma modelde iç denetçi dış denetim sisteminin bir ajanı gibi görevini yerine getirmektedir. Bir başka deyişle iç denetim devlet teşkilatının kontrol sisteminin bir parçası değil ancak, dış denetimin tamamlayıcı bir parçasıdır (Gürkan, 2005:129).

D. AVRUPA BİRLİĞİ

Demokratik yoldan seçilen ve temsil gücüne sahip yasama meclisinin yetkilerini açıklayan bütçe hakkı, ulus devletlerden oluşan uluslar üstü bir örgüt olan Avrupa Birliği için de aynı ölçüde geçerlidir. Öyle ki üye devletlerden ayrı, bağımsız bir topluluk bütçesinin varlığı ve bu bütçenin Avrupa kurumları tarafından yönetilmesi, birliği gelir ve giderlerinin denetiminden özel olarak sorumlu bir dış denetim kurumu oluşturulmasına argüman olmuştur. Parlamentonun denetim yetkisinin arttırılması, etkin bir denetim organını gerektirmiştir. Sonuç olarak, Avrupa Sayıştay'ı (European Court of Auditors (ECA)) 1 Haziran 1977'de yürürlüğe giren Brüksel Anlaşmasına göre, Ekim 1977'de kurulmuştur. Merkezi Lüksemburg'da bulunan Avrupa Sayıştay'ı (en yetkili kurumlarından birisi olarak Birlik bütçesinin denetimini gerçekleştirmektedir. 1993 tarihli Maastricht Anlaşması ile Sayıştay'a kurumsal statü tanınarak, Avrupa Birliği'nin daha önce dört olan (Komisyon, Konsey, Parlamento, Adalet Divanı) yapısal organları arasına alınmıştır. Kurumun sorumluluklarının kapsamı genişletilmiş, buna karşın yetkisi ve bağımsızlığı ise en üst düzeyde güvenceye alınmıştır (Kubalı, 1998:148).

Avrupa Birliği Sayıştay'ının görevi, Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşmanın 287. maddesinde belirtildiği üzere, Birlik tarafından elde edilen tüm gelirlerin ve yapılan tüm harcamaların yasal ve düzenli olup olmadığını denetlemektir (Mengiler, 2010:10). Ancak denetim yetkisi, yalnızca elde edilen sonuçların başlangıçtaki hedeflerle karşılaştırılması ile sınırlı değildir. Denetim, aynı zamanda geleceğe yönelik tavsiye verici nitelik de taşımaktadır. Çünkü denetim yetkisi, ulusal yönetimlerce finanse edilse dahi Birliğin katkıda bulunduğu her alanda gerçekleştirilecek projelerin olası getirilerinin ve maliyetinin araştırılmasını da içermektedir (Corneroli, 2001:518).

Sayıştay, performans denetimi kapsamında; Birlik bütçesinin, kurumları tarafından verimlilik, tutumluluk ve etkinliği sağlayacak şekilde yönetilip yönetilmediğini inceleyerek, tarafsız ve zamanlı raporlar yayınlamak suretiyle çalışmalarının sonuçlarını kamuoyuna duyurmakla görevlidir. ECA gerçekleştirdiği denetim faaliyetleri ile Birlik vatandaşları açısından paranın karşılığının en iyi şekilde alınmasının sağlanması için Avrupa Birliği kaynaklarının mali yönetimine katkıda bulunmaktadır (Avrupa Birliği Sayıştayı, 2014).

Avrupa Birliği uygulamasında kamu mali yönetimi ve kontrolü alanına ilişkin olarak Kamu İç Mali Kontrolü (Public Internal Financial Control) yaklaşımı da kullanılmaktadır. Kamu iç mali kontrolü, harcama birimlerinin ilgili mevzuata, bütçe tanımlamaları ve kurallarına, iyi mali yönetim ilkelerine, saydamlık, etkililik, ekonomiklik ve verimliliğe uymalarını sağlamak amacıyla hükümet veya yetkili kuruluşlar tarafından içsel olarak uygulanan mali kontrol sisteminin bütünü olarak tanımlanmaktadır. Kamu iç mali kontrolü; hükümetin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerini kapsar. Kamuda yönetim kontrolü sistemi yapısal olarak, idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde, mali

yönetim ve kontrol sistemi ile iç denetim mekanizmalarından ve bu iki alandaki merkezi uyumlaştırma birimlerinden oluşur (Tufan, 2012:76).

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerdeki yönetim kontrol sistemlerini kuzey (Anglo-Sakson) ve güney (Third Party Ex-ante Control Approach - Üç Taraflı Ön Kontrol Yaklaşımı) modelleri olmak üzere ikili bir ayırıma tabi tutmak mümkündür (Gönülaçar, 2008:24).

Birinci model; İngiltere, Hollanda gibi ülkelerin benimsediği 'yönetim sorumluluğu (management responsibility) anlayışıdır. Bu yaklaşımda, isminden de anlaşılacağı gibi kamu iç mali kontrol sisteminin özellikle *exante* aşamasının, her bir kurumun kendi bünyesindeki kontrolörleri aracılığıyla yürütülmesi gerektiğine vurgu yapılmaktadır. Böylece her kuruluş, örneğin Bakanlık, kendi bütçesine ilişkin tüm sorumluluğu üstlenecek; kurumu yakından tanıyan kontrolör ise yasal denetimin yanında performans denetimini de başarılı bir şekilde yürütülebilecektir. İdarenin mali yönetim ve kontrol sistemine, idarenin dışından merkezi otoritelerce bir müdahalede bulunulmamaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile bu model, Türkiye'de de uygulanmaya başlanmıştır. İkinci model ise Fransa, Portekiz ve İspanya gibi ülkelerce benimsenmiş olan üç taraflı ön kontrol anlayışıdır. Yaklaşımın dayandığı temel unsur, iç mali kontrol sisteminin, her kurumun kendi bünyesindeki kontrolörler tarafından değil, ayrı bir kurum tarafından yürütülmesidir. Bu uygulamada, iç mali kontrol sisteminin özellikle *exante* aşaması, o kurum dışındaki bir başka kurum tarafından, örneğin Fransa'da olduğu gibi Maliye Bakanlığı personeli tarafından, yerine getirilir. Bu çerçevede, üç taraflı ön kontrol yaklaşımının üzerinde durduğu husus, kontrolün yapıldığı kuruma bağlı olmadan çalışan bir kontrolörün, görevini daha bağımsız ve tarafsız olarak yürütebileceği düşüncesidir (Tufan, 2012:77).

Her iki model de ülkelerin yönetim yapılarıyla doğrudan ilişkilidir. Kuzey modelinin, yönetime siyasi müdahalenin daha az olduğu ülkelere, güney modelinin ise yönetime siyasi müdahalenin kontrol altına alınamadığı ülkelere daha uygun olduğu söylenebilir (Arcagök ve Erüz, 2006:78)

Avrupa Birliği, iç mali kontrol sistemine bağlı olarak şekillenen iç denetim sistemini, Birliğe üye olan ülkelerde uygulanmakta olan şeklini veri kabul etmekle birlikte, üyeliğe aday olan ülkelere uluslararası standartların kabul edilmiş, rol ve sorumlulukları yasayla belirlenmiş, çerçevesi iyi çizilmiş bir iç denetim mekanizmasını zorunlu tutmaktadır. Ancak, iç denetimde uygulama birliğinin sağlanması amacıyla aday ülkelere getirilen bu zorunluluk üye ülkeler için sadece tavsiye niteliğindedir. Avrupa Birliği üyesi ülkelerde iç denetim, iç mali kontrol ve dış denetime yönelik uygulanan ortak bir sistem ve dolayısıyla ortak bir mevzuattan bahsetmekte çok mümkün değildir (Ekiz, 2011:55).

Birlik üyesi 28 ülkenin büyük bir kısmında iç denetim faaliyeti yürütülmektedir. Üç üye ülkede ise mevcut durumda başka düzenlemeler bulunmakla birlikte iç denetimi kamu sektörüne kazandırma planlanmaktadır. Lüksemburg, bütçe reformu çerçevesinde belirli büyüklükteki bakanlıklarda ya da Maliye bakanlığı bünyesinde bir iç denetim birimi kurma çalışmaları

yapmaktadır. Yunanistan'da iç denetimin kurulmasına yönelik bir kanun kabul edilmiş, ancak henüz uygulamaya geçirilememiştir. İtalya'da ise iç denetimin yasal zeminin oluşturmak üzere bir komisyon çalışmalara başlamıştır (Yurdakul, 2014:56).

II. TÜRKİYE'DE İÇ DENETİM-PERFORMANS DENETİMİ İLİŞKİSİ

Bu kısımda ülkemizdeki yasal mevzuat kapsamında değerlendirmelere yer verilecektir. Buna karşın, çalışmanın kapsamını kamu mali denetimi oluşturduğundan; Türk Ticaret Kanununda, sermaye piyasalarında, bankacılık ve sigorta sektörlerinde uygulanan iç denetim mevzuatına yer verilmeyecektir.

Türk kamu mali yönetim ve denetim sisteminin temelini Cumhuriyetle yaşıt olan 09.06.1927 tarihli ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile 16.06.1934 tarihli ve 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu oluşturmuştur. 2514 sayılı Kanun 33 yıllık bir süreçten sonra kaldırılmış ve yerine 21.02.1967 tarihli ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu getirilmiştir. Ancak, zamanla hem 1050 sayılı Kanun hem de 832 sayılı Kanun gerek kapsam itibariyle gerekse içerdikleri yönetim ve denetim teknikleri itibariyle beklentilere cevap veremez hale gelmişlerdir. Öyle ki gerek ülkemizin ulaştığı iktisadi ve mali gelişmelerin zorlaması gerekse Avrupa Birliği mevzuatına uyum sürecinde yaşanan ve yaşanması muhtemel uyumsuzlukların giderilmesi gereksinimi; kamu mali yönetim ve denetim sisteminin yeniden ele alınmasını zaruri hale getirmiştir (Söyler, 2012:44).

Bu tür beklentiler neticesinde 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nda 1996 yılında değişiklik yapılmış ve "Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir. Bu inceleme sonuçları Sayıştay Birinci Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur" şeklinde hüküm altına alınarak Sayıştay'a performans denetimi yapabilme yetkisi verilmiştir (Okur, 2007:56).

Benzer bir gelişme de 1050 sayılı Kanun tarafında yaşanmış ve ilgili kanun yürürlükten kaldırılarak yerine 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) getirilmiştir. 5018 sayılı Kanunun fiilen uygulanmaya başlaması ise ikincil mevzuatın tamamlanmasında yaşanan zamansal gecikmeden ötürü 01.01.2006 tarihinde mümkün olabilmiştir. 5018 sayılı Kanun'la bütçeleme, muhasebeleştirme, raporlama ve iç kontrol alanlarında radikal değişiklikler yapılmıştır. Bu Kanunun işlerliğinin desteklenmesi amacıyla mevcut Sayıştay Kanunu yerine 03.12.2010 tarihli ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlüğe konulmuştur. İlgili Kanun'la Sayıştay'a yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemiyle dış denetimi gerçekleştiren ve hesap yargılaması yapan bir denetim ve yargı organı yanında raporlama görevi de yapan bir kurum olma sorumluluğu verilmiştir. Bu çerçevede Sayıştay'ın denetim alanı hemen hemen tüm kamu idarelerini kapsayacak şekilde artırıldığı gibi, düzenlenecek rapor sayıları da çeşitlendirilmiştir. Öyle ki, Sayıştay düzenlilik (mali ve

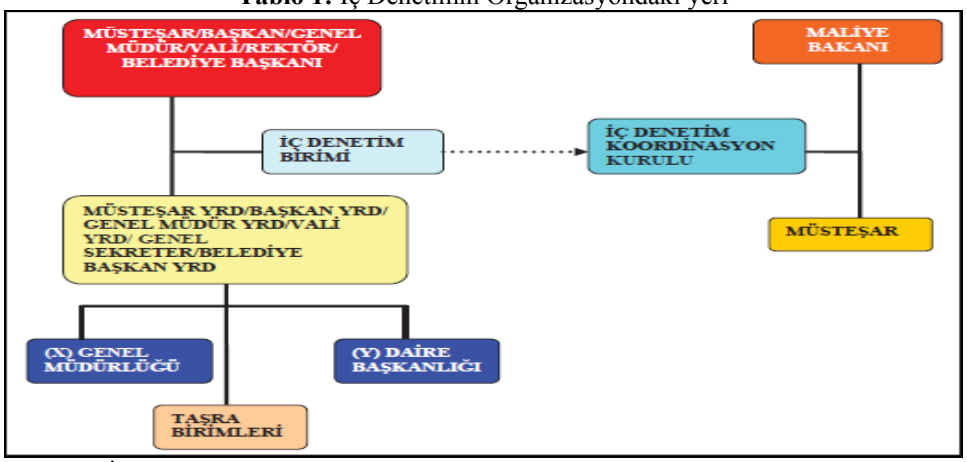
uygunluk) denetimleri yanında performans denetimi de yapabilecek bir nitelik kazanmıştır (Söyler, 2012:46).

Kamu mali sistemimizin anayasası olarak nitelendirilebilecek olan 5018 sayılı Kanun ile yeni bir kamu mali yönetimi anlayışı getirilerek, çağdaş mali yönetimin temel ilke ve kurallarını kamu maliyesine egemen kılmak, kamuda hesap verme sorumluluğunun ve saydamlığın sağlanması, kamu idarelerinin etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun bir biçimde çalışması ve kamu kaynaklarının öngörülen amaç, hedef, kanunlar ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olarak elde edilmesi ve kullanılmasını sağlamak amacıyla, mevcut sistemi yeni baştan düzenlemek amaçlanmıştır (Kesik, 2006:126-127).

İlgili Kanunun 63-67 nci maddeleri, iç denetim sistemi hakkında düzenlemeler içermekte olup; 63 üncü madde de iç denetimin tanımı, uygulanması ve iç denetim biriminin kurulması, 64 üncü maddede iç denetçinin görevleri, 65 nci maddede iç denetçinin nitelikleri ve atanması, 66 ncı maddede İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve 67 nci maddede ise Kurulun görevleri düzenlenmektedir. Kanunun 63 üncü maddesinde iç denetim: "Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti" olarak tanımlanmaktadır (Gönülaçar, 2008:29).

5018 sayılı Kanunun iç denetimle ilgili hükümlerine tabi olan kamu idarelerinde, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimleri faaliyette bulunmaktadır. İç denetçiler, mesleki eğitimlerinin alınması, iç denetim alanında hazırlanan mevzuata uyum ve iç denetim raporlarının bir örneğinin gönderilmesi bakımından İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) ile iletişim halindedirler. İç denetim birimlerinin kamu idarelerinin organizasyon yapısı içerisindeki konumu ve İDKK ile ilişkisi aşağıda şematik olarak gösterilmektedir (İDKK, 2013).

Tablo 1: İç Denetimin Organizasyondaki yeri



Kaynak: (İDKK, 2013).

5018 sayılı Kanunu destekleyici ve etkinliğini sağlayıcı bir rol üstlenen 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda; mali ve uygunluk denetiminden oluşan düzenlilik denetimi yanında performans denetimi de kabul etmiştir. Gerçi performans yönetiminin/denetiminin Türk kamu yönetimi literatürüne girişi uluslararası girişimlerle birlikte 1996 yılında olmuşsa da bunun hukuki altyapıya kavuşması ve ortaya çıkan boşlukların doldurulması ancak 5018 sayılı kanuna paralel olarak hazırlanan 6085 sayılı kanun ile mümkün olmuştur (Önder ve Türkoğlu, 2012:201).

Süreç incelendiğinde Sayıştay'ın 1998-2005 yılları arasında sınırlı sayıda performans denetim raporu hazırlamış olduğu görülmektedir. Bu raporlar, Kültür Bakanlığı müze faaliyetleri, Karayolları yol bakım onarımı, gemilerin deniz ve limanları kirletmesinin önlenmesi, İstanbul'un deprem hazırlığı, Bayındırlık Bakanlığı deprem sonrası faaliyetleri, Vakıflar sorumluluğundaki tarihi eserlerin korunması, ormanların korunması ve Sağlık Bakanlığı hastaneleri üzerinedir. Ancak bu raporların performansa dayalı etkin bir mali sistemi şekillendirebilecek fikirlerin oluşumunu destekler nitelikte olduklarını söylemek pek mümkün değildir.

Ülkemizdeki mevcut durum incelendiği zaman; iç denetim ve dış denetim arasında çizgilerin belirgin olarak ortaya konulduğu bir sistemin varlığını söylemek kolay değildir. Sanki iki süreç birbirlerinden uzak durmakta ve iç denetçiler ile Sayıştay denetçileri arasında koordinasyonu sağlayacak bir yapı uygulamada varlık bulamamaktadır. Elbette sistem ülkemiz açısından henüz tecrübelerin yeni fikirlere dönüşebileceği kadar derinlik kazanmamıştır ancak bunun için de yapılması gerekenler çok da az değildir. Bu konuda önerilerimiz şu şekildedir:

- Öncelikle iç denetçilik misyonunu yürütebilecek bürokratların eğitimlerine verilen önem yanında onların görevlerinde tam bağımsızlığa kavuşabilmelerini sağlayacak bir denetim yetkisine sahip olmaları da sağlanmalıdır. Bunun için mevcut uygulamanın yanında görevli oldukları kurumda istedikleri zaman ve birimde iç denetim yapabilmeleri yetkisine üst yöneticinin onayına gereksinim olmadan sahip olmalıdırlar. Ancak bu yetkinin yanında hazırladıkları raporlarda doğru ve makul önerilere de yer vermeleri yani sadece sorunu tespit eden değil, aynı zamanda öneri getirebilen bir misyona kavuşturulmaları gereklidir.
- İç denetçiler tarafından hazırlanmakta olan bu raporların üst yöneticiye gönderilmesi ve üst yönetici tarafından İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilmesi yanında, aynı raporların Sayıştay'a ve TBMM'de gönderilmesi zorunlu kılınmalıdır. Özellikle TBMM'de kurulacak bir komisyon tarafından gerekirse kurum iç denetçisinin, üst yöneticisinin veya Sayıştay denetçisinin bu konudaki görüşlerinin alınması sağlanabilir. İlgili kamu kurumunun başarı-başarısızlık durumlarına göre personel kanununda yapılacak bir düzenleme ile üst yönetici ve personeline beklenen motivasyonu sağlayıcı bir teşvik-ceza mekanizması oluşturulabilir.

- Kamu kurumlarının teşkilat şemalarında yer bulan iç denetim birimlerinin kurumların teşkilat kanunlarında da mutlaka yer almalarının sağlanması, iç denetim birimlerinin yasal dayanaklarının artmasının yanında iç denetçilerin hem mesleki güvenceye kavuşmaları hem de özlük hakları konusunda yaşanan sorunları ortadan kaldırabilecektir.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu ile Sayıştay arasında sürekli bir veri iletim hattının kurulmasına yönelik yasal mevzuatın tesis edilmesi ve hem iç denetçilerin hem de Sayıştay denetçisinin kurum hakkında elde ettikleri bulguları paylaşmalarında süreklilik sağlanmalıdır. Bu sayede her kuruma ait bir denetim hafızasının oluşturulması gelecek dönemlerde kurumsal performansı kıyaslama açısından yeterli veriye sahip olunmasını sağlayacaktır. Bu sayede her kuruma ait denetim hafızasının oluşacak olması, ilerleyen süreç içerisinde kurumun ve dolayısıyla üst yöneticilerin performans değerlendirmeleri için gereken verileri sağlamanın yanı sıra performansı etkileyen faktörlerin tespit edilmesinde de faydalı olacaktır.
- Belki de en önemli adım iç denetçilerin kurum üst yöneticisi tarafından atanması uygulaması yerine, daha merkezi bir organ tarafından atanması ve takibinin sağlanması şeklinde atılabilecektir. Mevcut uygulamada iç denetçiyi kuruma alan, inceleyeceği alanı tespit eden üst yönetici ve tavsiye makamı iç denetçi iken, iç denetçinin hazırlayacağı raporların yerindeliği de tartışma konusu yapılabilir. Bundan dolayı iç denetçilere kurumlar üstü bir yetkinin anayasal güvence altına alınması önem arz etmektedir.
- İç denetim raporlarının Sayıştay denetimlerinde veri kabul edilmesinin yasal olarak belirtilmesi; iç denetimlerin yapılma aşamalarındaki ciddiyeti ve kaliteyi arttıracaktır. Bu sayede Sayıştay denetimlerinin hem verimlilik ve etkinliği artacak hem de süresi ve maliyetleri azalacaktır.
- Kamu kurumlarında geçmişleri 100 yıla dayanan teftiş kurulları ve müfettişliklerin deneyimlerinden faydalanmak üzere denetim konusunda deneyimli ve yetişmiş insan kaynağının iç denetim sistemine adapte edilmesi gerek mali gerekse beşeri kaynakların israf edilmeden kullanılması noktasında kamu denetim sistemimizin etkinliğinin artmasına destek olabilecektir.
- Performans denetiminin yapılması kanunen hüküm altına alınmış olsa da mevcut Sayıştay Kanunu sadece kurumların belirlemiş olduğu performans kriterlerinin değerlendirilmesine olanak tanımaktadır. Bu bağlamda Sayıştay'a mutlaka kurumların performans kriterlerinin de değerlendirilmesi ve denetlenmesi konusunda yetki verilmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Devletlerin temel görevleri arasında toplumsal ihtiyaçların sunumu açısından az kaynak-çok hizmet bağlantısını kurabilmek önemli bir yer tutmaktadır. Bu amaçla ülkemizin de içinde bulunduğu pek çok ülke yeni mali sistem anlayışlarını tespit etme ve ülkesel koşullara uyarlayabilme çabası içindedir. Nitekim ülkemiz özellikle 2000'li yılların başından itibaren bu çabasını artan bir ivmeyle ortaya koymaktadır. Ancak süreçte bir dizi tıkanmanın da yaşandığı uygulamalarda sık sık karşılaşılan bir durumdur. Bununla birlikte trend

yukarı yönlü devam etmekte ve bunun sürdürülebilirliği için bir dizi mali veya idari düzenlemenin daha yapılmasına gereksinim bulunmaktadır. Sonuç olarak; atılması gereken tüm adımların tam zamanında ve yeterli düzeyde atılmış olmaları halinde; toplumsal ve bürokratik kesimlerin sürece desteklerinin devamlılığını sağlayabilmek mümkündür.

KAYNAKÇA

Alptürk, G. (1991). Amerikan Sayıştayı ve Performans Denetimi. *Sayıştay Dergisi*(Özel Sayı), 43-55.

Arcagök, M., & Erüz, E. (2006). *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi.* Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Avcı, M. (2012). *Sayiştay'In Kamu Harcamalarina İlİşkİn Performans DenetİmİnİN TemellerİI.* Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sbe Yayımlanmamış Doktora Tezi.

Avrupa Birliği Sayıştayı. (2014). Haziran 30, 2014 tarihinde http://www.eca.europa.eu/en/Pages/AuditingActivities.aspx adresinden alındı

Bernard, B. (1982, October). The French System of Auditing Government Accounts and the Role of The Court of Accounts. *International Journal of Government Auditing Quarterly*.

BRH. (2014, 06 27). *Federal Performance Commissioner*. (B. D. Sayıştay'ı), Dü.) http://bundesrechnungshof.de/federal-commissioner.

Corneroli, G. (2001). The Role of the European Court of Auditors in the Control of State Aid. C. D. Ehlermann, & M. Everson içinde, *European Competition Law Annual 1999* (R. Çalışkan, Çev.). Oxford/Portland: Hart Publishing.

Çıplak, V. (2009). *Kamu Kesiminde İç Denetim: Türkiye Uygulaması.* Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sbe Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Ekiz, İ. (2011). Kamu Kesiminde Üniversitelerde Etkin Bir İç Denetim Ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerİieri . Kahramanmaraş: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sbe Yayınlanmamiş Yüksek Lisans Tezi.

Fransız Sayıştay'ı. (2011). *State Audit in the European Union.* Haziran 21, 2014 tarihinde NAO: www.nao.org.uk adresinden alındı

GAO. (2014). *General Accounting Office of United States of America*. Mayıs 2014, 15 tarihinde www.gao.gov.us. adresinden alındı

Gönülaçar, Ş. (2008). *Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim.*

Gürkan, N. (2005). *İç Denetim.* Ankara: Maliye ve Bütçe Kontrolörleri Derneği Araştırma İnceleme Dizisi.

İDKK. (2013). *2012 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu.* Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

Karaaslan, E. (2006). Soru ve Cevaplarıyla İç Denetim Olgusu. *Güncel Mevzuat Dergisi*(7).

Kesik, A. (2006). *Türkiye'de Yüksek Denetim: Kamu Maliyesine Yeni Bakış.* Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Köse, H. (2007). *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim* (2.BASKI b.). Ankara: TC. Sayıştay Başkanliği 145. Yil Yayinlari.

Kubalı, D. (1998). *Performans Denetimi; Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar.* Ankara: Sayıştay Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi.

Mengiler, Ö. (2010). AB Sayıştay'ının Kurumsal Etkinliği. *Sayıştay Dergisi*(77).

Okur, Y. (2007). *Türiye'de Kamu Denetimi; Değişim Süreci ve Performans Denetimi.* Ankara: Nobel.

Önder, Ö., & Türkoğlu, İ. (2012). Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler. *Uluslararası Yönetim İktisat Ve İşletme Dergisi, 8*(17), s. 197-214.

Sakal, M., & Şahin, E. A. (2008, Ocak-Mart). Kamu Kurumlarında Performans Ölçümü ve Sayıştay Denetimi İlişkisi: Türkiye'deki Düzenlemeler Bakımından Bir Değerlendirme. *Sayıştay Dergisi*(68).

Söyler, İ. (2012, Ekim - Aralık). Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sistemi Çerçevesinde Sayıştayın Rolü. *Sayıştay Dergisi*(87).

Tufan, M. (2012). *Uluslararasi İç Denetim Standartlari ÇerçevesiInde Kamuda Iç Denetim: Türkiye'Deki İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma.* Çanakkale: Çanakkale Onsekiz Mart Üniveristesi Sbe Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Uzun, F. (2007). İç Denetim ve Fransa Uygulaması. *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi, 12*(9), 31.

Yurdakul, D. (2014). Avrupa Birliğinde İç Denetim Sistemi: Üye Ülke Uygulamaları. H. Kıral içinde, *İç Denetim.* Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.