

TÜRKİYE’DE KAMU DENETİMİNDE SAYDAMLIK SORUNU VE GENEL BÜTÇELİ KURULUŞLAR AÇISINDAN BİR DEĞERLENDİRME

Yrd. Doç. Dr. Musa GÖK

Sevda AKAR

Özet

Bu çalışmanın amacı Türkiye’de kamu denetiminde saydamlık sorununu genel bütçeli idareler açısından değerlendirmektir. Çalışmada 47 idarenin denetim faaliyetlerindeki saydamlık uygulamaları söz konusu idarelerin internet sitelerinin taranması suretiyle incelenmiştir. İnceleme sonuçlarına göre, Genel Bütçeli İdarelerden sadece Kültür ve Turizm Bakanlığı Teftiş Kurulu ile Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Teftiş Kurulu’nun denetimde saydamlık uygulamaları açısından öne çıktıkları görülmektedir. İç denetim birimleri ise birim faaliyet raporlarını ve denetim raporlarını yasal bir zorunluluk olarak İç Denetim Koordinasyon Kuruluna göndermektedirler. Dış denetim birimi olarak Sayıştay ise 2013 yılı Aralık ayından itibaren denetim raporlarını yayınlamaya başlamıştır. Çalışma sonuçları, kamu mali yönetiminde saydam bir denetim sisteminin henüz oluşturulmadığına işaret etmektedir. Türk kamu denetim sisteminin yasal ve kurumsal temelde teftiş kurulları denetimlerini de kapsayacak biçimde yeniden tasarlanması gerekmektedir. Saydam ve hesap verebilir bir yönetim ve denetim anlayışının gerçek anlamda uygulanabilmesi için yasal eksiklikler giderilmelidir. Bütün bunların yanı sıra denetimin yansızlığı ve saydamlığı ile etkin bir biçimde uygulanabilirliğinin kurumsal ve yönetsel zihniyet değişimini de gerektirdiği unutulmamalıdır.

Anahtar Kelimeler: Kamu Denetimi, Denetimde Saydamlık, Türkiye.

JEL Sınıflandırması: H80, H83, H89

TRANSPARENCY PROBLEM OF PUBLIC AUDITING AND AN EVALUATION FROM GENERAL BUDGET INSTITUTIONS PERSPECTIVE

Abstract

The purpose of this study is to evaluate the transparency problem of public auditing for general budget institutions in Turkey. In this study, transparency of auditing operations for 47 general budget institutions are investigated by searching institutions’ web sites. According to the search results, Ministry of Culture and Tourism and General Directorate of Land Registry and Cadastre declare audit reports and unit operation reports to the public among investigated institutions. The internal inspection units of institutions send their reports to Internal Audit Coordination Board as a legal obligation. However, Turkish Court of Accounts has begun to publish its audit reports since December 2013. The results of the study point out that transparent auditing system could not be constructed for fiscal management up to now. Turkish public auditing system need to be redesigned by legal modifications and institutional adjustments and it is suggested that new structure should include the boards of inspection. In order to improve the transparency and accountability of the administration and the auditing system, a convenient legal environment need to created. In addition to all these, it is remembered that fairness and transparency in auditing and its implementation in an.

GİRİŞ

Son yıllarda küresel ölçekte devletin ekonomideki faaliyetlerinin azaltılmasına yönelik neoliberal ekonomi anlayışı hakim olmuştur. Buna koşut olarak da kamu ekonomisinde hükümetlerin kaynakları etkin ve verimli bir biçimde kullanmalarının gerekliliği yönündeki talepler artmaya başlamıştır. Özellikle; Avrupa Birliği, Dünya Bankası, Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü ve Uluslararası Para Fonu gibi uluslararası örgütler hükümetleri kamu mali yönetimlerinde saydamlığı ve hesap verebilirliği öne çıkaran bir yönetim anlayışını benimsemeye yöneltmişlerdir. Bu süreçte, çoğu ülkede mali yönetimde saydamlığı ve hesap verebilirliği dayalı bir bütçe anlayışına uygun yasal ve kurumsal reformlara gidilmiştir. Türkiye de bu genel eğilime uygun olarak, hem kamusal kaynakların etkin ve verimli kullanılabilmesini

sağlamak, hem de bütçe hakkını gerçek anlamda hayata geçirebilmek amacıyla, 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nu (KMYKK) ve 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu’nu yürürlüğe koyarak, bu alandaki reform sürecini başlatmıştır.

Kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanabilmesi, diğer düzenleyici mekanizmaların yanı sıra, etkin ve saydam bir denetim sisteminin varlığına da gerektirmektedir. Kamuda saydamlığı da içeren etkili bir denetim sistemi oluşturularak, yolsuzluk ve savurganlığın önlenmesi amaçlanmaktadır. Bu, aynı zamanda mali saydamlığın tüm yönetim aşamalarında hayata geçirilebilmesi açısından da gerekli görülmektedir.

Denetimde saydamlığın sağlanmasıyla; hükümetin faaliyetleri, belirledikleri ve uygulamaya koydukları plan ve hedefler, bütçesel hesaplar ve bunların kamuoyuna doğru bir biçimde yansıtılması amaçlanmaktadır. Böylece, bütçe hakkının doğru ve amacına uygun bir biçimde kullanılması sağlanabilecek, aynı zamanda yönetsel anlamda hesap verme sorumluluğu da işlevsel hale getirilebilecektir. Diğer taraftan, Türkiye’de mali saydamlık alanında önemli adımlar atılmasına rağmen, denetim alanında; denetim personelinin işe alınmasında, denetim birimlerinin görev ve yetki alanının belirlenmesinde, denetimin uygulanışı sırasında, denetim raporlarının karara bağlanma ve kamuoyuyla paylaşılması aşamalarında saydamlıkla ilgili önemli sorunlar mevcuttur. Üstelik bu alan, maliye disiplininde yapılan bilimsel çalışmalar açısından en bakir alanlardan biridir.

Türkiye’de kamu denetiminde saydamlık konusu kamu maliyesi alanında yapılan bilimsel çalışmalar açısından en bakir alanlardan biridir. Bu çalışmada Genel Bütçe kapsamında bulunan idarelerin denetim birimlerinin saydamlık uygulamaları, belirlenen ölçütler çerçevesinde internet sitelerinin taranması suretiyle ölçülmeye çalışılmaktadır. Çalışmanın, Türkiye’de birçok açıdan ele alınan ve yönetsel alanda sürekli gündemde olan saydamlık sorununa, özellikle kamusal denetimde saydamlık açısından dikkat çekilerek, çözüme yönelik ipuçları sunması bakımından literatüre katkı yapması beklenmektedir. Çalışma şu şekilde organize edilmiştir: birinci bölümde denetim, denetimde saydamlık ve hesap verme sorumluluğu kavramları ele alınmış; ikinci bölümde Türk denetim sisteminin yasal ve kurumsal çerçevesi incelenmiş; üçüncü bölümde Türkiye’de kamu denetiminde saydamlığın uygulanışı tartışılmış; dördüncü bölümde Avrupa Birliği (AB) ülkelerinde denetim sürecinde saydamlık uygulamalarına yer verilmiş ve çalışma sonuç bölümüyle tamamlanmıştır.

1. Denetim, Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu: Kavramsal Bir Çerçeve

Denetim sürecinde hem yönetsel hem de iktisadi işlemlere ilişkin faaliyetlerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun araştırılarak, sonuçların kamuoyuna tarafsız ve sistemli bir biçimde sunulması söz konusudur (Başpınar, 2005: 35). Kamusal denetim kamu kaynaklarını kullananların faaliyetleri verimlilik, etkenlik ve tutumlulukla yürütüp yürütmediğinin değerlendirilmesini de içeren, hesap verme sorumluluğu ile ilişkili ve onun üzerine kurulu bir süreci de ifade etmektedir (Özer,1997: 14,15). Bu anlamda denetimden beklenen, hem kamusal kaynakların kullanımı konusunda kamuoyunu bilgilendirmek, hem de verimliliği artırmaktır (Altuğ, 1995: 4).

Son yıllarda ortaya çıkan bölgesel ve küresel krizler geleneksel kamu yönetimi anlayışını da değiştirmiştir. Bu süreçte kamu mali yönetiminde ve bu sistemin denetlenmesinde öne çıkan en temel eğilim hesap verme sorumluluğuyla ilişkili olarak ortaya çıkan mali saydamlık olmuştur. Yaşanan bu gelişmeler ışığında çoğu ülke, üyesi oldukları uluslararası organizasyonların katkı ve yönlendirmeleriyle benimsedikleri yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde kamu denetim sistemlerinde köklü değişikliklere gitmişlerdir.

Bu süreçte uluslararası düzeyde mali saydamlığa duyulan ilginin artmasıyla kavramını açıklanmasına yönelik birçok tanımın geliştirildiği görülmektedir. Uluslararası Şeffaflık Örgütü (Transparency International- TI) (2008)'nin tanımına göre saydamlık: kararların, kurallar ve düzenlemeler çerçevesinde uygulanması; alınan kararlarla ilgili bilgiye erişimin sağlanması; buna ek olarak, bu bilginin de ulaşılabilir, anlaşılır ve somut olması gerekmektedir. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (The International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI) saydamlığı; sürekli uygulandığında yolsuzlukla mücadeleyi kolaylaştıran, hesap verebilirliği teşvik eden ve yönetimi geliştiren güçlü ve etkili bir erk olarak tanımlamıştır (INTOSAI, 2010: 4). Avrupa Komisyonu (European Commission) ise söz konusu kavramı, bütçe hakkını da içerecek biçimde; halk tarafından kendi adına geliri arttırmak ve harcama yapabilmek amacıyla seçilen hükümetin, kamuoyuna karşı sorumlu olduğu bir manifesto olarak betimlemiştir. Bu çerçevede, hükümetlerin saydamlığın sağlanması adına kamu sektörüne ait yıllık raporları düzenli bir biçimde kamuoyunun bilgisine sunması gerekmektedir (Avrupa Birliği Komisyonu, 2006: 5). İşlevsel olarak saydamlık bütçe hakkına uygun olarak, hesap verme sorumluluğu ve kamusal denetim gibi mekanizmaların işleyebilmesi için de gereken bilgi üretme durumudur (Atıyas ve Sayın, 2000: 27). Saydamlık, kamu kaynaklarının etkin ve verimli biçimde elde edilmesini ve kullanılmasını teşvik etmekte, aynı zamanda kamu yönetimine güveni arttırmaktadır. Saydam bir yönetim sayesinde hükümet, kamu kaynaklarını kendi çıkarlarına yönelik kullanmamaktadır (Polat, 2003:).

Kamu yönetiminde saydamlığın gerçekleştirilebilmesi için dört farklı özelliğin sağlanması gerekmektedir. Bunlardan ilki, daha az belgeyle daha fazla bilgi verilmelidir. Bu durum bilgilerin izlenmesini kolaylaştırmakta ve erişimi hızlandırmaktadır. İkincisi bilgi paylaşımında anlaşılır bir dil kullanılması önemlidir. Üçüncüsü, bilgilerin doğru ve yansız olması, saydamlığı ve kurumların güvenilirliğini arttırmaktadır. Son olarak, tüm bu özelliklerin gerçekleşmesi saydamlığı arttırmakta ve stratejik yönetimi olumlu yönde etkilemektedir (Alt ve Lassen: 2006, 1404).

(a) Saydamlığı, erişebilirliğe ve kullanılabilirliğe açıklık olarak tanımlayan Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'ne (Global Institute of Internal Auditors, IAA) (2012) göre; kamu sektörünün eylemleri, kararları ve işlemleri yasalar gereği açık yapılmalıdır (Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, 2012: 5). Diğer bir ifadeyle kamu sektörü faaliyetlerinin denetiminde saydamlık önemli bir etkidir. Denetim kamu sektörü faaliyetlerini yasalara, değerlere ve performanslara göre doğru bir biçimde raporlandığını göstermektedir. Bu durumda denetim faaliyetini yerine getiren denetçilerin, kamu sektörünün güvenilirliği ile saydamlık arasında doğrudan bir ilişki kurmasına neden olmaktadır (Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, 2012b: 11).

(b) Kamu mali yönetiminde denetimi başarılı ve sağlıklı bir şekilde yerine getirebilmenin ön koşulu saydamlıktır. Buna ek olarak kamu yönetiminde denetimin bir sonucu olan hesap verebilirliğin gerçekleştirilebilmesi için de öncelikle saydamlığın yerine getirilmesi gerekmektedir (Erdoğan, 2008: 69). Mali saydamlık, ulusal ve uluslararası düzeyde iyi bir kamu yönetim görseli yaratarak, denetimin etkinliğini arttırmaktadır (Toker, 2002: 2).

Kamu mali yönetiminde uluslararası düzeyde yaşanan gelişmelerden Türkiye'nin kamu maliyesinin etkilenmesi de gecikmemiştir. Avrupa Birliği, Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu gibi uluslararası aktörlerin de etkisiyle 2003 yılında çıkarılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile mali sistemde ve denetim sisteminde köklü bir değişikliğe gidilmiştir. Söz konusu Kanun'un hazırlanmasında IMF tarafından yayınlanan

GFSM 2001 (Government Finance Statistics Manual 2001-Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001) ve Avrupa Komisyonu Avrupa İstatistik Ofisi tarafından hazırlanan ESA 95 (European System of Accounts 1995- Avrupa Hesap Sistemi 1995) esaslarından yararlandığı anlaşılmaktadır (Gözler, 2011: 885,886).

5018 sayılı KMYKK’nun 7 inci maddesinde mali saydamlığın tanımı ve içeriği ayrıntılı olarak yer almıştır. Kanun’da, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi mali saydamlık olarak tanımlanmıştır. Mali saydamlık ilkesinin uygulanabilmesi için;

- Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,
- Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarla görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması,
- Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması,
- Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulmasının zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır. Kamu kurumlarının, 5018 sayılı KMYKK çerçevesinde mali saydamlık ilkesini esas almaları sadece kamuoyu denetimi açısından değil ayrıca genel denetim sürecini de daha anlamlı ve etkin kılmak açısından önem arz etmektedir.

Ayrıca, Yasa hükmüne göre malî saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu tutulmuş, bütün kurumlar düzeyinde mali saydamlığın izlenmesi için de Maliye Bakanlığı görevlendirilmiştir (5018 sayılı KMYKK, 2003: 3). Mali saydamlıkla ilişkili olarak aynı Kanun’un 8. maddesinde hesap verme sorumluluğu ilkesi düzenlenmiştir. Buna göre de, her türlü kamu kaynağının kullanılmasında görevli ve yetkili olanların; kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu oldukları belirtilerek, bunlara yetkili kılınmış mercilere hesap verme sorumluluğu getirilmiştir. Buna göre, hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinin mali saydamlığın sağlanmasıyla doğrudan bağlantılı olduğu anlaşılmaktadır.

2. Yasal ve Kurumsal Açıdan Türk Denetim Sistemi

Günümüzde Türk kamu denetiminde esas olarak üç tür örgütlenme modelinin mevcut olduğunu görmekteyiz. Bunlardan birincisi teftiş kurulları denetimi, ikincisi iç denetim üçüncüsü ise dış denetimdir (Sayıştay denetimi).

Türkiye’de yönetsel denetim, 5018 Sayılı KMYKK’ nun çıkarıldığı 2003 yılına kadar kamu idare ve kuruluşlarının bünyesinde oluşturulan teftiş kurullarınca yapıla gelmiştir. Bu süreçte teftiş denetimi; personel, işlem ve hizmet süreçleri denetimini, 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu çerçevesinde yasalara uygunluk denetimiyle mali denetimi içermiştir. Müfettiş ve kontrolör adı verilen meslek mensuplarınca yerine getirilen bu denetimler daha çok soruşturma, inceleme ve birim teftiş faaliyetleri biçiminde olmuştur.

Yolsuzlukla mücadelede önemli görevler üstlenmelerine rağmen, Teftiş Kurullarının yeknesak bir mevzuatı bulunmamakta, genellikle görev yetki ve sorumlulukları ilgili idare tarafından çıkarılan yönetmeliklerle belirlenmektedir. Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliği 1993 yılında yürürlüğe konulmuş ve kamudaki bütün teftiş kurulları için çerçeve bir yönetmelik

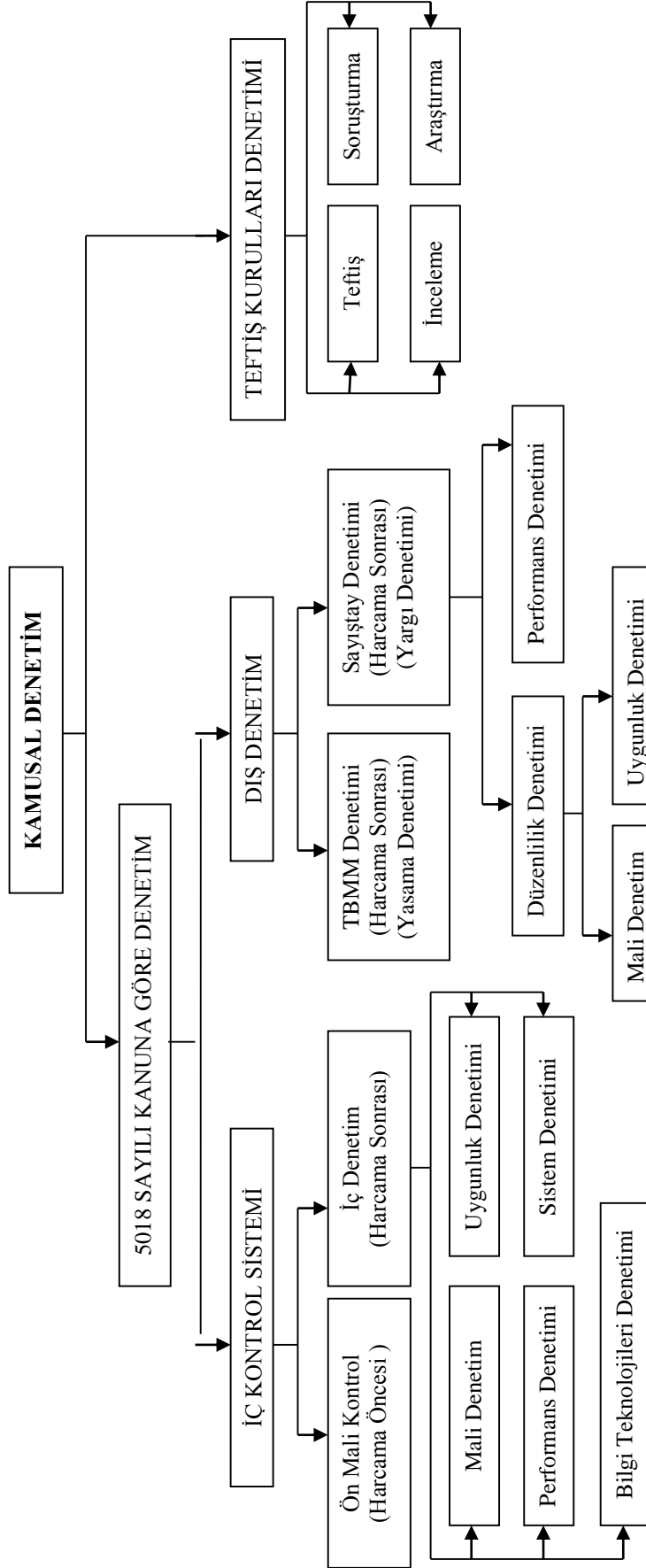
olarak kabul edilmiştir. Bu kapsamda Başbakanlık Teftiş Kurulu da, bütün kamu kurum ve kuruluşlar ile Kamu İktisadi Teşebbüslerinde (KİT) teftişin etkin bir şekilde yürütülmesi hususunda genel ilkeleri saptamak ve personelin verimli çalışmasını teşvik etmek ve teftiş sistemini geliştirmek amacıyla görevlendirilmiştir (Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliği: 1993, md. 5, 54, 55).

İç denetim kavramı dünyada ilk olarak, özel sektör tarafından uygulanmaya başlanmış ve 1941 yılında Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün oluşturulmasıyla küresel düzeyde kurumsal bir çerçeveye sahip olmuştur. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü iç denetimi, kurumların yönetsel etkinliğini artırmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir biçimde danışmanlık hizmeti sağlamak olarak tanımlamaktadır (Çavuşoğlu ve Duru, 2007: 15). Bir başka tanıma göre iç denetim fonksiyonu, kurumsal risklerin izlenmesini sağlamakta ve kurumsal yönetim mekanizmasını güçlendirmektedir (Holt ve DeZoort: 2009, 62). Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (2010b) ise kamu sektöründe iç denetim fonksiyonunu, güçlü bir kamu yönetimi sisteminin temel yapı taşlarından biri olarak değerlendirmektedir.

5018 Sayılı KMYKK'nda iç denetim; kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların tutumluluk, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik etmek amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır. Yasa'ya göre iç denetim faaliyetlerinin; kamu idarelerinin 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 gerçekleştirilmesi öngörülmüştür. İç denetçilerin çalışma usul ve esasları İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nca hazırlanarak, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenmektedir. Ayrıca, kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşüyle, doğrudan üst yöneticiye bağlı "İç Denetim Birimi Başkanlıkları" da kurulabilmektedir (5018 Sayılı KMYKK, 2003: m.63).

Dış denetim ise, genellikle yüksek denetim olarak adlandırılmakta ve parlamento adına yapılan bağımsız denetimi ifade etmektedir (Kesik, 2005: 97). 5018 Sayılı KMYKK'nda idarelerinin dış denetiminin Sayıştay tarafından yapılması öngörülmüştür (5018 Sayılı KMYKK, 2003: m.68). Sayıştay kendine özgü, hesap mahkemesi niteliğindeki yargısal özelliği daha ağır basan anayasal bir kurumdur (Akyel, Baş, 2010: 377). Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetim ise, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır (6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 2010: m.34).

Bu üç denetim yapısı birlikte değerlendirildiğinde şu sonuç ortaya çıkmaktadır: İç denetim ve dış denetim arasında işlevsel bir bağ oluşturulduğu halde, teftiş kurulları yeni denetim sisteminin dışında tutulmuştur. 5018 Sayılı Yasa'da ulusal düzeyde denetim sistemi yeniden tasarlanırken, Teftiş Kurullarına herhangi bir görev, yetki ve sorumluluk verilmemesi, bunların iç denetimle olan görev, yetki sınırlarının belirlenmemesi ve diğer denetim mekanizmaları arasındaki eşgüdümün nasıl sağlanacağını kararlaştırılmaması kamu denetiminde belirsizlikleri artırmıştır. Gerek 5018 Sayılı Kanun'da gerekse Sayıştay Kanununda Teftiş Kurulları tarafından yapılan denetimlere yer verilmemesi kamu yönetiminde birbirinden tamamen bağımsız ikili bir denetim yapısının oluşmasına yol açmıştır. Türk kamu denetiminin güncel yapısı Şekil 1'de gösterilmektedir.



Şekil 1: Türkiye’de Kamusal Denetim

Kaynak: Tarafımızca 5018 Sayılı Kanundan ve 21608 Sayılı Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliğinden yararlanılarak düzenlenmiştir.

3. Türkiye’de Kamu Denetiminde Saydamlığın Uygulanışı

Türk kamu yönetiminde denetimde saydamlığın uygulama esaslarını ve sınırlarını belirleyen üç önemli yasal düzenleme mevcuttur. Aynı mevzuat saydamlığın sınırlarını da çizmekte ve hangi konuların saydamlık uygulamasının dışında kalacağını da belirlemektedir. Bu yasal düzenlemelerden birincisi bilgi edinme hakkını düzenleyen 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, diğeri kamu idare ve kurumların mali yönetim ve kontrol yapısını düzenleyen 5018 Sayılı KMYKK’ nu, üçüncüsü ise Sayıştay’ın kuruluş, görev, yetki ve sorumluluklarını düzenleyen 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’dur.

4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, demokratik ve saydam yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenlemek amacıyla oluşturulmuştur (4982/md.1). Bu kanunda kurum ve kuruluşlar, istisnalar dışındaki her türlü bilgi veya belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmak ve bilgi edinme başvurularını etkin, süratli ve doğru sonuçlandırmak üzere, gerekli idarî ve teknik önlemleri almakla yükümlü tutulmuşlardır (4982/md.5). Kanuna göre, kişilerin veya kurumların bazı durumlarda istenilen bilgilere ulaşamayacağı öngörülmektedir. Bilgi edinme haklarının sınırı olarak tanımlanan bu durumun kapsamına; yargı denetimi dışında kalan işlemler, devlet sırrına ilişkin bilgiler, ülkenin ekonomik çıkarlarına ilişkin bilgiler, istihbarata ilişkin bilgiler, idari ve adli soruşturmaya ilişkin bilgiler, özel hayatın ve haberleşmenin gizliliğine ilişkin bilgiler, ticari sır, fikir ve sanat eserleri bilgileri, kurum içi düzenlemeler, görüşler ve tavsiyeler girmektedir (4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, 2003: 4.Bölüm).

Denetimde saydamlığın sağlanması ve denetim raporlarıyla ilgili kamuoyunun bilgilendirilmesi açısından Yasa’daki en önemli düzenleme idari ve adli soruşturmalara erişime ilişkin getirilen sınırlayıcı düzenlemedir (4982/md.19,20). Burada, kamu idare ve kurumlarının teftiş ve denetim birimlerince hazırlanan soruşturma raporlarının kamuoyuna duyurulması ve bunlara ilişkin bilgi ve belgelere erişim yasaklanmıştır. Bunların dışında, denetim birimlerinin adli ve idari soruşturma raporları dışındaki denetim raporlarına ilişkin bilgi ve belgelerin erişime açılmasında bir sakınca bulunmamaktadır. Ayrıca, teftiş kurullarının saydamlık ilkesinin bir gereği olarak birim faaliyet raporlarını da kamuoyuyla paylaşmaları gerekmektedir.

Denetimde saydamlığın sağlanmasına ilişkin diğer önemli düzenleme 5018 Sayılı KMYKK’ nda yapılmıştır. Söz konusu Kanun’da, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu hem mali süreçler açısından hem de kontrol ve denetim süreçleri açısından temel ilkeler olarak belirlenmiştir (5018/md.1, 7,13, 57, 61). Kanun’da mali saydamlık ve denetimde saydamlığın sağlanmasına ilişkin en önemli düzenleme *“Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir.”* hükmünün yer aldığı *“Mali Saydamlık”* başlıklı 7. maddedir. Buna göre; *“...Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması zorunludur”*. Söz konusu Kanuna göre mali yönetimde ve kamu denetiminde saydamlığın uygulanması açısından önemli olan diğer bir düzenleme ise kamu idare ve kurumlarına yıllık faaliyet raporu düzenleme ve yayınlama zorunluluğu getiren 41. Maddedir. Buna göre (5018/md.41);

- Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanması zorunludur.

➤ Üst yönetici, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklar.

➤ Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştay’a ve Maliye Bakanlığı’na gönderir.

➤ Mahallî idarelerce hazırlanan idare faaliyet raporlarının birer örneği Sayıştay ve İçişleri Bakanlığına gönderilir. İçişleri Bakanlığı, bu raporları esas alarak kendi değerlendirmelerini de içeren mahallî idareler genel faaliyet raporunu hazırlar ve kamuoyuna açıklar. Raporun birer örneği Sayıştay’a ve Maliye Bakanlığı’na gönderilir.

➤ Merkezî yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir malî yıldaki faaliyet sonuçları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak genel faaliyet raporunda gösterilir. Bu raporda, mahallî idarelerin malî yapılarına ilişkin genel değerlendirmelere de yer verilir. Maliye Bakanlığı, genel faaliyet raporunu kamuoyuna açıklar ve bir örneğini Sayıştay’a gönderir.

Buradan anlaşılacağı üzere Kanun’da, kamu mali yönetiminde ve kontrolünde saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanması açısından önerilen mekanizma, idarelerin üst yöneticileri tarafından yıllık faaliyet raporu hazırlaması ve bu raporların hem kamuoyuyla hem de diğer ilgili kuruluşlarla paylaşılmasıdır. Buna göre, denetim birimlerinin de birim faaliyet raporlarını hazırlayarak, üst yöneticiye sunmaları, üst yöneticinin de bu raporlara dayanarak idare faaliyet raporunu hazırlaması ve kamuoyuna açıklaması gerekmektedir.

Denetimde saydamlığa vurgu yapan diğer önemli yasal düzenleme 2010 yılında yürürlüğe giren 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’dur. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu’nun denetimin gerçekleştirilmesinde dört temel ilke belirlenmiştir (6085/md.34):

➤ Bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması,

➤ Kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması,

➤ Kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi,

➤ Hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılmasıdır.

Gerek 5018 Sayılı KMYKK’ nun iç denetim, hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlıkla ilgili hükümleri ve gerekse 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu’nun Sayıştay’ın dış denetim ve denetim raporlarına ilişkin hükümleri birlikte değerlendirildiğinde iki önemli sonuç ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilki, iç denetim birimleri ve Sayıştay; yasal düzenlemelerle sınırlanan alanlar dışındaki konularda hazırladıkları raporlarda saydamlığı sağlamalıdır. İkincisi ise, iç denetim birimlerinin ve Sayıştay’ın denetledikleri kamu idarelerinde, hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yaygınlaştırılmasını sağlamakla sorumlu olmasıdır.

Bu sonuçlara ek olarak, kamu denetiminde saydamlığın uygulanabilirliği açısından en zayıf mevzuat ve örgütlenmenin teftiş kurulu denetim yapılanmasında bulunduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Zira, kamudaki teftiş kurullarının referans yönetmeliği olan Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliği’nde, denetim raporlarının kamuoyuna açıklanması yönünde bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu’nda ve 5018 Sayılı Kanun’da Teftiş Kurullarınca hazırlanan fezleke ve soruşturma raporları dışındaki

raporlar (teftiş, inceleme ve araştırma raporları gibi) ile birim faaliyet raporlarının kamuoyuyla paylaşılmasını yasaklayıcı bir hüküm de bulunmamaktadır.

Çalışmanın bundan sonraki kısmında Türk kamu denetiminin üç önemli ayağını oluşturan; iç denetim, dış denetim (Sayıştay denetimi) ve teftiş kurulları denetimi açısından saydamlığın uygulanışı, hazırlanan rapor türleri de dikkate alınarak incelenmektedir.

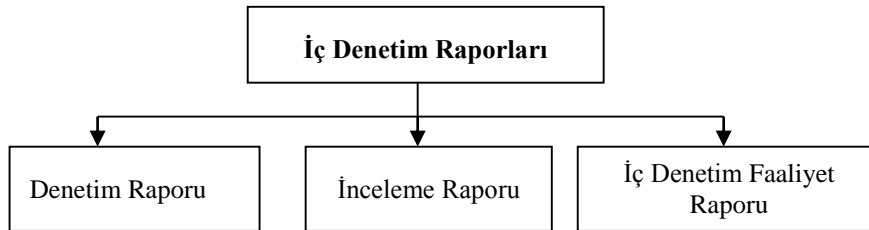
3.1. İç Denetimde Saydamlığın Uygulanışı

5018 KMYKK ile iç denetim görevi iç denetçilere verilmiştir. İç denetçiler; kamu idarelerinin yıllık olan iç denetim programını üst yöneticinin düşüncelerini de dikkate alarak hazırlamaktadır. İç denetçiler kendilerine verilen görevleri, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartları ile uyumlu olarak yerine getirir. İç denetçiler görevlerinde bağımsız olup, hazırladıkları raporları doğrudan doğruya üst yöneticiye sunmakta, üst yönetici ise bu raporları tekrar değerlendirerek, ilgili birimlere göndermektedir (Önen ve Özmen, 2011: 105).

Kamu idarelerinde iç denetçiler tarafından uygulanan iç denetim türleri şunlardır (26226 Sayılı Resmi Gazete, 2006: 2):

- **Uygunluk denetimi:** Kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir.
- **Mali denetim:** Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.
- **Performans denetimi:** Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.
- **Bilgi teknolojilerinin denetimi:** Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.
- **Sistem denetimi:** Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla irdelenmesi, eksikliklerinin saptanması, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.

Bu denetim alanlarına ilişkin olarak iç denetçiler tarafından hazırlanan denetim raporları Şekil 2'de gösterilmektedir.



Şekil 2: İç Denetim Birimleri ve İç Denetçiler Tarafından Hazırlanan Rapor Türleri

Kaynak: Akbulut, Ö., Özgen, H.M., Fındık, D., Seymenoğlu, Ö., Almış, O., (2012), *Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim*, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü, No: 364, 1.Baskı, Ankara,s.67.

Şekil 2'den de görüldüğü üzere, iç denetim raporları; denetim raporları, inceleme raporları ve iç denetim faaliyet raporu olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

➤ **Denetim Raporu:** İç denetçiler tarafından yapılan her türlü uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojisi ve sistem denetimi faaliyetleri sonucunda düzenlenen rapor türüdür (Akbulut, vd., 2012: 67).

➤ **İnceleme Raporu:** İç denetim birimleri, denetim ve danışmanlık faaliyetleri dışında soruşturma ve benzeri başka faaliyetlerde bulunmamaktadır. Ancak, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin bildirilmesi durumunda bu birimler inceleme faaliyeti yürütebilmekte ve inceleme raporu düzenleyebilmektedir (Kamuda İç Denetim Genel Tebliği: 2013, 2).

➤ **İç Denetim Faaliyet Raporu:** İç denetim faaliyetleri sonucunda, İç Denetim Birimi Başkanlığı yıllık iç denetim faaliyet raporu düzenlemektedir (<http://icdenetim.gov.tr>).

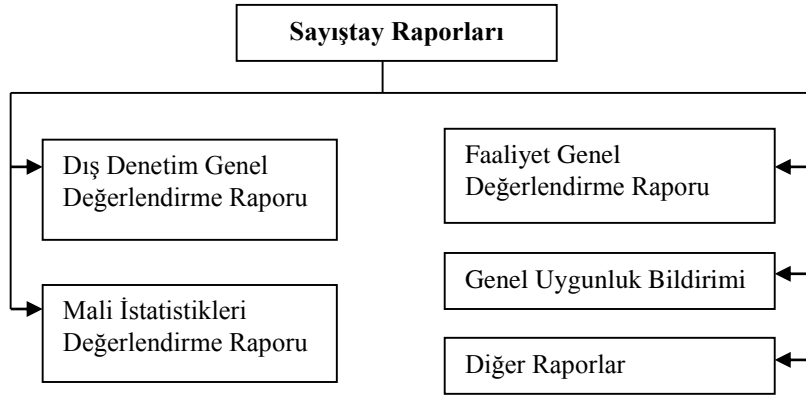
Buraya kadar yapılan açıklamalardan iç denetim alanında saydamlığın uygulanmasına ilişkin yasal altyapının mevcut olduğu görülmektedir. Örneğin, iç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemlerin, raporun üst yöneticiye sunulduğu tarihten itibaren iki ay içinde İDKK’na gönderilmesi zorunluluğu iç denetimde saydamlığın sağlanması açısından önemli bir düzenlemedir. Bu konudaki diğer önemli bir düzenleme de iç denetim birimleri veya iç denetçiler tarafından düzenlenmesi zorunlu olan yıllık faaliyet raporlarıdır. Hazırlanan yıllık faaliyet raporları Şubat ayının sonuna kadar İDKK’na gönderilmektedir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006: m.45 ve 46). Kanun’da, İDKK’nın, kamu idareleri tarafından gönderilen iç denetim raporlarını değerlendirip sonuçlarını konsolide ederek, hazırlayacağı İç Denetim Genel Raporu’nu, yıllık olarak Maliye Bakanına sunacağı ve kamuoyuna açıklayacağı öngörülmüştür (5018/67-h). Bu kapsamdan İDKK’nun 2006–2012 dönemlerine ilişkin İç Denetim Genel Raporları’nı kamuoyuyla paylaşıldığı görülmektedir (www.idkk.gov.tr).

İç denetimde saydamlığın uygulanmasına yönelik mevzuattaki en önemli eksiklik ise, iç denetim raporlarının ve iç denetim birim faaliyet raporlarının kamuoyuyla paylaşılmasına yönelik açık bir düzenlemenin olmamasıdır. İç denetçiler tarafından düzenlenen raporların, ilgili makamlara gönderilmesi ve ilgili idarelerin internet sitelerinden yayınlanmaları üst yöneticilerin takdirine bırakılmıştır. İç denetim raporlarının sadece ilgili birim ve kurumlara gönderilmesi, doğrudan kamuoyuyla veya denetlenen birimler dışındaki diğer idari birimlerle veya çalışanlarla paylaşılması konusunda açık bir düzenleme yapılmamış olması, gerçek anlamda saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanmasında önemli bir engel oluşturmaktadır.

3.2. Sayıştay Denetiminde Saydamlığın Uygulanışı

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı’na göre denetimde; Sayıştay gibi kuruluşlar kitle iletişim araçlarını kullanarak yapmış oldukları veya yapacakları faaliyetler konusunda kamuoyuyla iletişim içinde olmalıdır. Diğer bir deyişle Teşkilat, Sayıştay gibi yüksek denetim kuruluşlarının, kapsamlı bir iletişim faaliyetinde bulunmaları hususunda yükümlülük getirmiştir (Akyel ve Köse, 2011: 5).

Sayıştay raporlarının bu kapsamda uluslararası standartlara uygun olması, parlamentoya zamanında sunulması ve açık bir şekilde kamuoyuyla paylaşılması, kamu yönetiminde saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanmasını açısından anahtar rol oynamaktadır. Buna ek olarak, Sayıştay raporlarının zamanında yayınlanması kamuoyu güvenini de arttırmaktadır (Erkan, 2011: 128). 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’na göre Sayıştay’ın en önemli görevi kamu idarelerinin ve hesaplarının dış denetimini yaparak sonuçlarını Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne raporlamasıdır. Şekil 3’te Sayıştay’ın hazırlamakla sorumlu olduğu raporlar gösterilmektedir.



Şekil 3: 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'na Göre Sayıştay Raporları

Kaynak: 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu (2010), Resmi Gazete, Sayı: 27790'den yararlanılarak düzenlenmiştir.

Şekil 3'te yer alan Sayıştay raporlarının içeriği kısaca şöyledir:

➤ ***Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu:*** Dairelerce görüş bildirilen düzenlilik ve performans denetim raporları ile Sayıştay tarafından mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları da içeren rapordur. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu ile Kurul'ca görüş bildirilen kamu idarelerine ilişkin denetim raporları Sayıştay Başkanı'nca genel uygunluk bildirimini ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmaktadır. Ayrıca, Dış denetim sonuçları kurum veya konu bazında bağımsız raporlar halinde de hazırlanarak, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulabilmektedir (6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 2010: m.38). Söz konusu rapor türü Sayıştay tarafından ilk defa 2012 yılında yayınlanmıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2013: 3).

➤ ***Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu:*** Maliye Bakanlığı tarafından her yıl yayınlanan malî istatistiklerin; hazırlanması, yayımlanması, doğruluk payı, güvenilirlik derecesi ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluğunu değerlendiren ve Denetim Grup Başkanlıkları tarafından düzenlenen rapordur. Bu amaçla düzenlenen değerlendirme raporu, Sayıştay Başkanınca Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü de alındıktan sonra, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmakta ve bir nüshası Maliye Bakanlığına gönderilmektedir. Raporda yer alan değerlendirmelere ilişkin olarak Maliye Bakanı gerekli önlemleri almaktadır (6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 2010: m.40). Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu da ilk defa 2012 yılında kamuoyuna sunulmuştur (Sayıştay Başkanlığı, 2013b: 2).

➤ ***Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu:*** Kamu idareleri tarafından gönderilen idarelerin faaliyet raporları, İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan Mahallî İdareler Genel Faaliyet Raporu ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan Genel Faaliyet Raporu Denetim Grup Başkanlıklarınca denetim sonuçları dikkate alınarak değerlendirilmektedir. Denetim Grup Başkanlıklarınca bu konuda hazırlanan değerlendirme raporları esas alınarak hazırlanan Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu, Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alındıktan sonra Sayıştay Başkanı tarafından İdare Faaliyet Raporları, Genel Faaliyet Raporu ve Mahallî İdareler Genel Faaliyet Raporu ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmakta ve bir örneği Maliye Bakanlığına gönderilmektedir. Mahallî idarelerin İdare Faaliyet Raporları hakkındaki Sayıştay değerlendirmesinin bir örneği İçişleri Bakanlığına, bir örneği de ilgili mahallî idarenin meclisine gönderilmektedir (6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 2010: m.39). Bu rapor türü de 2012 yılında kamuoyuyla paylaşılmıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2013c: 3).

➤ **Genel Uygunluk Bildirimi:** Sayıştay ve merkezi yönetim kapsamında yer alan kamu kurumları için düzenlenen rapordur. Uygunluk değerlendirmesinde, merkezi yönetim bütçe kanunu uygulama sonuçları ile kamu idare hesapları dikkate alınarak belirlenen sonuçlar karşılaştırılmaktadır. Bu karşılaştırmada sonuçların uygunluk derecesi, mali tabloların ve belgelerin güvenilirliği değerlendirilmektedir (6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 2010: m.41). Başkanlığın internet sitesine göre Genel Uygunluk Bildirimi Raporları Sayıştay tarafından 1998 yılından beri yayınlanmaktadır. En son 2012 yılına ait Genel Uygunluk Bildirimi Raporu bulunmaktadır (Sayıştay, 2013d: 3).

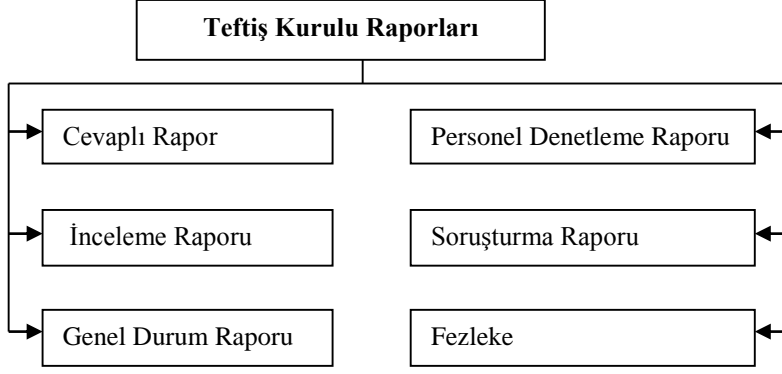
➤ **Diğer Raporlar:** Denetim ve incelemeler sonucunda hazırlanan ve 2010 yılında kabul edilen Sayıştay Kanunu’nda yer alan raporlar ve bildirimler dışında kalan raporları kapsamaktadır (6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 2010: m.42). Kamu İdarelerinin düzenlilik denetimine ilişkin olarak 2012 yılı “Kamu İdareleri Raporları” adıyla ilk defa 05.02.2014 tarihinde Başkanlığın internet sitesinde yayınlanmıştır (www.sayistay.gov.tr).

➤ **Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetim Raporları:** Denetim grup başkanlıklarınca Sayıştay Kanununun 4. maddesinin son fıkrası kapsamında bulunan kuruluşların denetimi sonucunda hazırlanan yıllık denetim raporlarıdır. Denetlenen kuruluşlara ait yıllık denetim raporları, kuruluş ve bakanlık cevapları en geç ilgili olduğu yılın bitimini takip eden yılın sonuna kadar Sayıştay Başkanı tarafından, ilgili komisyonda görüşülmek üzere Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmaktadır. Bu raporlar aynı zamanda Kalkınma Bakanlığı’na ve Hazine Müsteşarlığı’na gönderilmektedir. Bu kapsamda, denetlenen kuruluşların, yıllık faaliyet sonuçlarını içeren genel rapor, kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla her yıl duyurulmaktadır. Söz konusu rapor “Kamu İşletmeleri Genel Raporu” adıyla yayınlanmaktadır (www.sayistay.gov.tr). KİT denetim raporları 1999 yılından beri yayınlanmakta olup; kamu işletmeleri bazında ayrı ayrı olmak üzere 2011 yılında 71 ve 2012 yılında 63 adet olmak üzere Kamu İşletmeleri Raporu başlığıyla paylaşılmıştır (www.sayistay.gov.tr).

Sayıştay tarafından hazırlanan raporların, Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne sunulduğu ve ilgili kamu idarelerine verildiği tarihten itibaren onbeş gün içerisinde Sayıştay Başkanı veya görevlendireceği başkan yardımcısı tarafından, kanunların açıklanmasını yasakladığı durumlar hariç olmak üzere kamuoyuna duyurulması gerekmektedir (6085/md.44). Savunma, güvenlik ve istihbarat ile ilgili kamu idarelerinin ellerinde bulunan devlet mallarının bu Kanun uyarınca yapılacak denetimi sonucunda hazırlanacak raporların kamuoyuna duyurulmasına ilişkin hususların yönetmelikle belirlenmesi öngörülmüştür (6085/md.44).

3.3. Teftiş Kurullarının Denetim Uygulamalarında Saydamlığın Uygulanışı

Teftiş uygulamasında teftiş faaliyeti; teftiş, soruşturma, inceleme ve araştırma olmak üzere dört temel unsurdan meydana gelmektedir. Bu faaliyetler kuruldan kurula farklılık göstermekle birlikte; danışmanlık, araştırma gibi görevlerde teftiş faaliyeti kapsamında yer almaktadır. 1980 sonrası dönemde teftiş birimleri, özellikle genel ve katma bütçeli idareler ile KİT’lerde bulunmaktadır. 2000’li yıllarda kamu yönetimi anlayışında yaşanan değişiklikler sebebiyle kamu kurumu yapıları sayıca artmış, bunun sonucunda teftiş birimlerinin sayısı da artmıştır. 2000–2010 döneminde ayrıca, teftiş faaliyetleri mevzuatının büyük bir kısmı yönetmeliklerden meydana gelmiş ve mevzuatta yapılan değişiklik sayısı yükselmiştir (Akbulut, vd., 2012: 55). Şekil 4’te hem kamu idarelerinin teftiş kurulları hem de KİT’lerin teftiş kurulları tarafından hazırlanan denetim raporu çeşitleri gösterilmektedir.



Şekil 4: Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliği'ne Göre Teftiş Kurulu Raporları

Kaynak: Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliği (1993), Resmi Gazete, Sayısı: 21608, <http://www.teftis.gov.tr>, adresinden derlenmiştir.

Şekil 4'te yer alan denetim raporlarının içeriği şöyledir (Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliği, 1993: m.45):

➤ **Cevaplı Rapor:** Cevaplı raporlar, yapılan teftişler sonucunda bulunan noksan ve hatalı durumlar için ilgili kuruluşlar tarafından düzeltilmesi gereken işlemler nedeniyle düzenlenmektedir.

➤ **İnceleme Raporu:** Bu tür raporlar, tüzük, yönetmelik, karar ve genel tebliğlerin uygulamalarında tespit edilen noksanlıklar, teftişlerde cevaplı raporlara bağlanması gerekli görülmeyen hususlar, Başbakanlık tarafından araştırılan konular hakkındaki düşünceler, şikayet ve ihbarlar üzerine yapılan inceleme ve soruşturmalar sonucunda ceza gerektirmeyen durumlar nedeniyle düzenlenmektedir.

➤ **Genel Durum Raporu:** Yıllık teftiş programları sonucunda ve program sırasında yerine getirilen teftiş, inceleme ve soruşturma görevleriyle ilgili olarak Teftiş Kurulu Başkanlığına konu ile ilgili kısa bilgi vermek amacıyla düzenlenmektedir.

➤ **Personel Denetleme Raporu:** Bu rapor türü denetlenen birimlerin amir ve memurları konusunda müfettişlerin görüşlerini ve kanaatlerini kapsamaktadır.

➤ **Soruşturma Raporu:** Soruşturma raporları, teftiş ve soruşturmaya tabi personel ile suça ortak olan diğer kişilerin tutum ve eylemlerine yönelik olarak yapılan adli ve idari soruşturmalar sonucunda düzenlenen rapor çeşididir.

➤ **Fezleke:** Memurlar ve diğer kamu görevlerini yargılama kanuna göre yapılan araştırmanın sonuçlarını içermektedir.

Teftiş Kurullarınca gerçekleştirilen denetimlerin, gerek mevzuat açısından gerekse saydamlığın uygulanışı açısından en sorunlu denetim alanı olduğu ileri sürülebilir. Ayrıca, teftiş faaliyetlerinin 5018 sayılı kanun kapsamında yer almaması, iç denetim birimleriyle teftiş kurulu birimleri görev ve yetki sınırlarının yeterince ayrıştırılmamış olması ve bunlar arasındaki eşgüdümün nasıl sağlanacağına belirlenmemiş olması denetim faaliyetlerinin etkinliğini azaltmaktadır. Aynı şekilde 5018 Sayılı KMYKK ve 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nda Sayıştay ile iç denetim birimleri arasındaki eşgüdüm belirlendiği halde, yolsuzluklarla ilgili olayları denetlemede yetkili ve en deneyimli kuruluşlar olan Teftiş Kurulları ile gerekli eşgüdüm ve ilişkinin nasıl sağlanacağına belirsiz bırakılması, yolsuzluklarla mücadele açısından önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

3.4. Genel Bütçeli İdarelerde Denetimde Saydamlığın Uygulanışı Açısından Elde Edilen Bulgular

Çalışma kapsamında, Merkezi Yönetim Bütçesi içinde yer alan Genel Bütçeli Kuruluşların¹ denetim faaliyetlerindeki saydamlık uygulamaları söz konusu idarelerin internet sitelerinin taranması suretiyle ölçülmeye çalışılmıştır. Araştırma kapsamında idarelerin; vizyon ve misyonlarında saydamlık ya da şeffaflığın bulunup bulunmadığı, denetim biriminin web sayfasının bulunup bulunmadığı, denetim raporlarının kamuoyuyla paylaşılıp paylaşılmadığı, İdare Faaliyet Raporu ile denetim biriminin Birim Faaliyet Raporunun yayınlanıp yayınlanmadığı gibi hususlar araştırılmıştır. Araştırma sonucunda elde edilen bulgular Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1: Genel Bütçeli İdarelerin Denetiminde Saydamlık Uygulamalarının Sonuçları

Araştırılan Konu	Sonuç
Genel Bütçeli Kamu İdaresi Toplam Sayısı	47
Teftiş Kurulu Başkanlığı Bulunan Toplam İdare Sayısı	27
➤ İş Teftiş Kurulu Başkanlığı Bulunan İdare Sayısı	2
➤ Rehberlik ve Teftiş Kurulu Başkanlığı Bulunan İdare Sayısı	6
➤ Denetim Hizmetleri Başkanlığı Bulunan İdare Sayısı	7
➤ Teftiş Kurulu Başkanlığı Bulunan İdare Sayısı	11
➤ Kontrolörler Kurulu Başkanlığı Bulunan İdare Sayısı	1
İç Denetim Birim Başkanlığı Bulunan Toplam İdare Sayısı	26
Hem İç Denetim Hem de Teftiş Kurulu Başkanlığı Bulunan Toplam İdare Sayısı	23
İç Denetçi Kadrosu Verildiği Halde Atama Yapmayan İdare Sayısı ²	12
Vizyonunda ve/veya Misyonunda Şeffaflık Bulunan İdare Sayısı	11
Denetim Biriminin İnternet Sitesi/Sayfası Bulunan İdarelerin Sayısı	32
➤ İnternet Sitesi/Sayfası Bulunan İç Denetim Birim Başkanlıklarının Sayısı	15
➤ İnternet Sitesi/Sayfası Bulunan Teftiş Kurulu Başkanlıklarının Sayısı	17
Faaliyet Raporlarını Kamuoyuyla Paylaşan İdare Sayısı	44
Denetim Raporlarını Kamuoyuyla Paylaşan Denetim Birimi Sayısı	6
Denetim Biriminin Faaliyet Raporlarını Kamuoyuyla Paylaşan İdare Sayısı	11
Denetim Faaliyetleriyle İlgili Bilgileri Genel Faaliyet Raporu İçinde Paylaşan İdarelerin Sayısı	21
Denetim Birimine Ait Denetim Programını Yayımlayan İdare Sayısı	2

Kaynak: Genel Bütçeli İdarelerin internet sitelerinden yararlanılarak, tarafımızca düzenlenmiştir.

Tablo 1’den de görüldüğü üzere, toplam 47 Genel Bütçeli İdarenin denetimdeki saydamlık uygulamaları araştırılmıştır. Bu idarelerinin 27 tanesinde farklı isimlerle anılan teftiş ve denetim birimleri bulunmaktadır. Teftiş kurulları ile ilgili yeknesak bir yasal düzenleme bulunmadığından idarelerin teftiş ve denetim birimlerini; İş Teftiş Kurulu, Kontrolörler Kurulu, Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı, Denetim Hizmetleri Başkanlığı gibi farklı adlar altında oluşturdukları görülmektedir. İdarelerin 26 tanesinde İç Denetim Birim Başkanlığı bulunmaktadır. Hem iç denetim birimi hem de teftiş kurulu olan idare sayısı ise, sadece 23’tür.

Öte yandan vizyon ve misyon tanımlarında saydamlık/şeffaflık kavramı geçen 11 idare saptanmıştır. İdarelerin İç Denetim Birim Başkanlıklarından 15 ve Teftiş Kurullarından 17 olmak üzere toplam 32 denetim biriminin bağlı olduğu idareden ayrı bir internet/web sitesi mevcuttur. İdare Faaliyet Raporlarını internet siteleri aracılığıyla paylaşan idare sayısı 44’dür. Denetim faaliyetleriyle ilgili icmal bilgileri Genel Faaliyet Raporu içinde paylaşan idare sayısı

¹ 5018 Sayılı Kanununun 1 sayılı cetvelinde yer alan Genel Bütçeli İdareler ele alınmıştır. Bununla birlikte çalışmada, dış denetim birimi olarak Sayıştay Başkanlığı ayrıca incelenmiştir.

² 2013 tarihli 4625 sayılı Bakanlar Kurulu kararı incelenmiştir (28649 sayılı Resmi Gazete, 2013: 1). 2012 yılı itibarıyla kamu idarelerinde toplam 767, genel bütçeli kuruluşlarda 211 iç denetçi görev yapmaktadır. Ayrıca, dolu iç denetçi kadroların toplam kadrolara oranı %33’tür (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013: 42). Diğer bir ifadeyle iç denetçi kadrolarının %67’si boş kalmıştır.

21'dir. Bu durumda idarelerin denetim birimlerinin yaklaşık yarısı birim faaliyet raporlarını hiçbir şekilde kamuoyuyla paylaşmamaktadır. Denetim birimine ait denetim plan ve programlarını 2 idare yayınlamakta, denetim birimlerinin faaliyet raporlarını 11 idare paylaşmakta ve denetim raporlarını kamuoyuna sunan 6 idare bulunmaktadır. Denetim raporlarını kısmen de olsa paylaşan idareler şunlardır: Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay Başkanlığı, Adalet Bakanlığı İç Denetim Birim Başkanlığı, İç İşleri Bakanlığı Teftiş Kurulu, Kültür ve Turizm Bakanlığı Teftiş Kurulu ve Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü Teftiş Kurulu'dur. Bu idareler arasından da Kültür ve Turizm Bakanlığı Teftiş Kurulu'nun ve Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü Teftiş Kurulu'nun faaliyet raporlarını yayınlaması açısından daha saydam olduğu ifade edilebilir. Genel olarak bakıldığında ise, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin denetim raporlarını, programlarını ve faaliyet raporlarını yayınlamakta saydamlığı yeterince önemsemedikleri anlaşılmaktadır.

4. Avrupa Birliği Ülkelerinde Kamusal Denetim Sürecinde Saydamlık Uygulamaları

Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyelik sürecinde, AB sisteminde güçlü bir kamu yönetiminin temel taşlarından olan denetim konusunu esas alması önemlidir. Bu nedenle çalışmanın bu kısmında AB'de iç ve dış denetim sürecinin nasıl uygulandığı hususuna genel hatlarıyla değinilmektedir.

AB ülkelerinde iç denetimin temel amacı vatandaşlara topluluk fonlarının hedeflere uygun bir biçimde yönetildiğini, harcandığını ve genel politika düzenlemelerinin takip edildiği konusunda güvence sağlamaktır (Doğmuş, 2010: 9). AB ülkelerinde denetim ve mali kontrol uygulamalarında iki modelin ağırlıklı olarak uygulandığı görülmektedir: Bunlardan birincisi her kurumun oluşturduğu iç mali kontrol sisteminin ayrı bir kurum tarafından denetlenmesidir. Bu yaklaşımı benimseyen ülkeler arasında Fransa, Portekiz ve İspanya bulunmaktadır. Bu yaklaşımda kontrolün yapıldığı kuruma bağlı olmayan denetçinin daha bağımsız ve daha etkin çalışabileceği hususu yatmaktadır. Bir diğer yaklaşım ise, kamu iç mali kontrol sistemini her bir kurumun kendi bünyesinde bulunan denetçi ile yapılması gerektiğini ifade etmektedir. Bu yaklaşımı uygulayan ülkelere İngiltere ve Hollanda örnek gösterilebilmektedir (Acar, 2001: 5).

AB'de dış denetimde ise, dört temel yüksek denetim kurumu türü bulunmaktadır. Yüksek denetim kurumlarının asli görevi, kamu kurum ve kuruluşlarını denetlemek ve ulaşılan sonuçları raporlamaktır (Köse, 2007: 108). Bu denetim yapılarından ilki mahkeme türü yüksek denetim kurumuna sahip olan ülkelerdir. Bu ülkeler arasında Fransa, Belçika, Lüksemburg, Portekiz, İspanya, İtalya ve Yunanistan Sayıştayları bulunmaktadır. İkinci denetim yapısı, kurul tarafından yönetilip yargısal yetkisi bulunmayan ve genel denetçi tarafından yönetilen bağımsız denetim ofisleridir. Bu model yüksek denetime sahip ülkeler, Almanya, Lüksemburg, Slovakya, Hollanda, Çek Cumhuriyeti ve Avrupa Birliği Sayıştaylarıdır. Üçüncü denetim modeli hükümet yapısı içinde bulunan ve genel denetçi tarafından yönetilen denetim ofisidir. Bu modele sahip ülkelere İngiltere, İrlanda, Danimarka, Macaristan, Litvanya, Letonya, Polonya, Malta, Estonya, İsveç ve Finlandiya örnek gösterilebilir. Son denetim yapısını ise, bir başkan tarafından yönetilen ve merkezi, bölgesel ve yerel düzeyde denetim faaliyetlerinde bulunan yüksek denetim kurumları oluşturmaktadır. Bu yapılanmaya ise Avusturya ve Slovenya Sayıştayları örnek verilebilmektedir. Genel olarak AB yüksek denetim kurumları, yürütmeden tamamen ve yasamadan kısmen bağımsız ancak yasama ve yürütmeye karşı sorumlu dış denetim yapısına sahiptir (Köse, 2007: 109).

AB ülke uygulamalarına bakıldığında denetim birimlerinin tamamının raporlarını kamuoyuna sunduğu görülmektedir. Örneğin, İngiltere'de Parlamento adına kamu harcamalarını

denetleyen Ulusal Denetim Ofisi (National Audit Office) bulunmaktadır. Bu ofisin iki temel amacı vardır. Bunlardan ilki; denetim sonuçlarını Parlamente’ye göndererek, hükümetin kullandığı kamu kaynaklarının hesabını verebilmesini sağlamak, ikinci ise kamu hizmetlerinde performansın artırılmasına yardımcı olmaktır. Kuruluş amaçları doğrultusunda ofis, denetim raporlarını kamuoyuyla paylaşmaktadır (www.nao.org.uk). 2010 yılında yeni Ulusal Denetim Yasası, Bulgaristan Ulusal Denetim Ofisinin performans denetimi, mali denetim ve uygunluk denetimi yapmasına imkan tanımaktadır. Bulgaristan Ulusal Denetim Ofisi denetim raporlarını da saydamlık gereği yayınlamaktadır (http://www.bulnao.government.bg). İsveç Ulusal Denetim Ofisi ise, İsveç Parlamente’ye gücünün bir parçasıdır. Ofis, kamu maliyesinin denetlenmesinde Parlamente ile işbirliğinde bulunan bağımsız bir kurumdur. Ofis performans denetimini ve mali denetimi yürütmektedir. İsveç Ulusal Denetim Ofisi, yıllık faaliyet raporlarını, denetim planlarını, raporlarını ve sonuçlarını kamuoyuyla da paylaşmaktadır (www.riksrevisionen.se). 1830 yılında kurulan bağımsız Belçika Ulusal Denetim Ofisi ise, finansal ve yasal denetim gerçekleştirmekte ve ayrıca kamu fonlarının kullanımını izlemektedir. Ofis, hükümet alımlarını ve harcamalarını kontrol etmektedir. Ofisin yaptığı bu üç tür denetimin sonuçları düzenli olarak yasama organına sunulmakta ve kamuoyuyla paylaşılmaktadır. Belçika Ulusal Denetim Ofisi’nin ayrıca yargılama yetkisi de bulunmaktadır (National Audit Office, 2005: 36).

SONUÇ

Son yıllarda küresel düzeyde performansa dayalı bütçe yaklaşımı çerçevesinde saydam ve hesap verebilir bir kamu yönetimi anlayışı ön plana çıkmıştır. Çoğu ülkenin mali yönetimlerinde, bütçe hakkının gerçek anlamıyla uygulanabilmesini de kapsayacak biçimde, saydamlığa ve hesap verebilirliğe dayalı bir bütçe anlayışına uygun, yasal ve kurumsal reformlara gidilmiştir. Bu süreçte Türkiye de bu yeni yönetim anlayışında öne çıkan eğilimlere uygun olarak, 2003 yılında 5018 Sayılı KMYKK ve 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu’nu, 2010 yılında da 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nu yürürlüğe koymuştur. Söz konusu yasal düzenlemelerle Türk kamu mali yönetim ve denetim sistemi saydamlığı ve hesap verebilirliği sağlayacak biçimde yeniden tasarlanmıştır. Aynı mevzuat, saydamlığın sınırlarını da çizmekte ve hangi konuların saydamlık uygulamasının dışında kalacağını da belirlemektedir.

5018 sayılı KMYKK’nda yönetsel denetimin iç denetçiler eliyle, dış denetimin ise Sayıştay tarafından yapılması öngörülmüş, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile de Sayıştay’ın görev, yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmiştir. Mali yönetim ve kamusal denetimin yeniden yapılandırıldığı bu süreçte, Türk denetim sisteminin geçmişten günümüze en önemli ayağını oluşturan ve yolsuzluklarla mücadelede en deneyimli kuruluşlar olan Teftiş Kurullarının hem yasal açıdan hem de zihniyet olarak dışlandığını görülmektedir. Bu durum, Türk kamu denetiminin yolsuzlukla mücadele yeteneğini zayıflatmaktadır. Özellikle kurumsal ve yasal düzenlemelerde iç denetim ve teftiş kurulu denetim birimlerinin görev ve yetki sınırlarının yeterince ayrıştırılmamış olması ve bunlar arasındaki eşgüdümün nasıl sağlanacağını belirlenmemiş olması denetim faaliyetlerinin etkinliğini daha da azaltmaktadır. Aynı şekilde 5018 Sayılı KMYKK’nda ve 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu’nda Sayıştay ile iç denetim birimleri arasındaki eşgüdüm ve ilişkinin nasıl sağlanacağı belirlendiği halde, kamu zararını ortaya çıkarma ve yolsuzluklarla ilgili olayları denetlemede yetkili ve en deneyimli kuruluşlar olan Teftiş Kurulları ile gerekli eşgüdüm ve ilişkinin nasıl sağlanacağını belirsiz bırakılması yolsuzluklarla mücadele açısından önemli bir sorun teşkil etmektedir.

Çalışma kapsamında elde edilen bulgulara göre, Türk kamu denetiminde saydamlığın uygulanabilirliği açısından en zayıf mevzuatın ve kurumsallaşmanın Teftiş Kurulları

denetiminde olduğu görülmektedir. Kamudaki tüm teftiş kurulları için referans yönetmelik olan Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliği'nde denetim birimlerinin raporlarının kamuoyuna açıklanmasına yönelik herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak bu, teftiş birimlerince hazırlanan raporların kamuoyuyla paylaşılamayacağı anlamına gelmemelidir. Zira, 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nda ve 5018 Sayılı Kanun'da Teftiş Kurullarınca hazırlanan fezleke ve soruşturma raporları dışındaki raporların (teftiş, inceleme ve araştırma raporları gibi) kamuoyuyla paylaşılmasını yasaklayıcı bir hüküm bulunmamaktadır. Üstelik 5018 sayılı Kanun gereğince idarelerin diğer birimlerinde olduğu gibi Teftiş Kurullarının da faaliyet alanlarıyla ilgili birim faaliyet raporlarını hazırlayarak üst yöneticiye bildirme zorunluluğu bulunmaktadır.

Çalışma kapsamında idarelerin denetim birimlerinin saydamlığı uygulamaya yansıtma durumları internet sitelerinden elde edilen bilgiler çerçevesinde belirlenmeye çalışılmıştır. İnceleme kapsamına alınan 47 Genel Bütçeli Kamu İdaresinden 27'sinde Teftiş Kurulu veya benzeri bir denetim biriminin, 26'sında iç denetim biriminin, 23'ünde hem teftiş kurulu hem de iç denetim biriminin faaliyet gösterdiği saptanmıştır. Toplam 12 idarenin iç denetim kadrosu ihdas edildiği halde iç denetçi istihdam etmediği görülmüştür. Buradan anlaşılacağı üzere idarelerin bir kısmında ne yolsuzlukla mücadele edecek bir teftiş sistemi ne de yönetsel iç denetimi gerçekleştirecek bir denetim birimi mevcuttur. Esasen İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun verilerine göre kamu idare, kurum ve kuruluşların yaklaşık %70'i iç kontrol ve denetim sistemini de oluşturamamıştır. Son süreçte iç denetim odaklı yaklaşımın ön plana çıkarılması ve teftiş kurullarının geri plana itilmesine yönelik zihniyet değişimi nedeniyle ulusal düzeyde bir denetim açığı ve karmaşasının ortaya çıktığı söylenebilir.

Çalışma kapsamındaki idarelerden 11'nin misyon ya da vizyonunda şeffaflık veya saydamlık vurgusu yapıldığı, 15 iç denetim biriminin ve 17 teftiş kurulunun kendi internet/web sayfasının bulunduğu görülmüştür. İdarelerden 44'ünün İdare Faaliyet Raporunu kamuoyuyla paylaştığı, 6 idarenin bazı denetim raporlarını internet sitesinde yayınladığı, 11 idarenin denetim biriminin Birim Faaliyet Raporunu yayınladığı, 21 idarenin denetim biriminin birim faaliyet raporlarının ise idarenin kendi faaliyet raporu içinde kısaca değerlendirildiği, 2 idarenin ise denetim plan ve programını kamuoyuyla paylaştığı anlaşılmıştır. Sayıştay'ın ise, Genel Uygunluk Bildirimi dışında hazırladığı tüm raporları 31.12.2013 tarihi itibarıyla yayınlamaya başladığı gözlemlenmiştir.

Çalışmada ortaya çıkan en önemli sonuç; yolsuzlukla etkin bir biçimde mücadele edecek, bütçe hakkının uygulamaya yansıtılmasını kolaylaştıracak, kamu mali yönetiminde saydamlığı ve hesap verebilirliği ön planda tutacak, etkin bir denetim sisteminin henüz oluşturulamamış olduğudur. Türkiye'de yolsuzlukla mücadelede en deneyimli ve yaygın kuruluşlardan olan Teftiş Kurullarının yeni kamu yönetimi anlayışının dışında tutulmaları bunun en bariz örneğidir. Türk denetim sisteminin yasal ve yönetsel anlamda teftiş kurullarının denetimlerini de kapsayacak biçimde yeniden tasarlanması gerektiği düşünülmektedir. Saydam ve hesap verebilir bir yönetim ve denetim anlayışı açısından yasal ve kurumsal eksikliklerin giderilmesi önemli olmakla birlikte, yeterli değildir. Bütün bunların yanı sıra denetimin yansızlığı ve saydamlığı ile birlikte denetimin etkin bir biçimde uygulanabilirliğinin kurumsal ve yönetsel zihniyet değişimini de gerektirdiği unutulmamalıdır.

KAYNAKÇA

- Acar, P. (2001), “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 136, s. 1–15.
- Akbulut, Ö., Özgen, H.M., Fındık, D., Seymenoğlu, Ö., ve Almış, O., (2012), *Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim*, Türkiye ve Ortadoğu amme İdaresi Enstitüsü, No: 364, 1.Baskı, Ankara.
- Akyel, R., ve Baş, H., (2010), “Kamu Yönetimi ve Denetimi Bağlamında Sayıştay’ın Anayasal ve Yargısal Konumu”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 158, s. 374-387.
- Akyel, R., ve Köse, Ö., (2011), “Kamu Mali Yönetiminde İyi Yönetişim İçin Sayıştayların İletişim Kapasitesinin Güçlendirilmesinin Önemi” *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 82, s. 3-23.
- Alt, J.E. ve Lassen D.D. (2006), “Fiscal Transparency, Political Parties, and Debt in OECD Countries”, *European Economic Review*, Vol. 50, s.1403–1439.
- Altuğ, F. (1995), *Mali Denetim*, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa, Türkiye.
- Atiyas, İ. ve Sayın Ş. (2000), “Devletin Mali ve Performans Saydamlığı”, Kamu Maliyesinde Saydamlık (Koordinatörler: İ. Atiyas – Ş. Sayın), TESEV Yayınları, İstanbul.
- Avrupa Birliği Komisyonu. (2006), “Welcome to the World of PIFC: Public International Financial Control”, http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure_pifc_en.pdf
- Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliği, (1993), Resmi Gazete, Sayı: 21608, <http://www.teftis.gov.tr/webform2.aspx?ShowPageId=13>
- Başpınar, A. (2005), “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 148, s. 35–62.
- Çavuşoğlu, M., ve Duru , O. (2007), “İç Denetim”, *Siyasal Vakfı Bülteni*, Sayı 20, Aralık, s. 15–20.
- Doğmuş, M. D. (2010), “Avrupa birliğinde İç Denetim Sistemi”, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Araştırma ve İnceleme Serisi, No:2, s.7–52.
- Erdoğan, M. (2008), “Türkiye’de Sosyal Bütçe ve Gelişimi”, *Türkiye’de Sosyal Bütçe Nasıl Yapılıyor? Nasıl İzlenir?*, Editör: Ahmet Buldam, TESEV Yayınları, İstanbul.
- Erkan, B., (2011), “Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasındaki Güçlükler ve Sayıştayların Rolü: EUROSAT-ASOSAT Birinci Ortak Konferansı”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 82, s. 127-133.
- Gözler, K., (2011), “5018 ve 6085 Sayılı Kanunlarda Bazı İdare Hukuku Terimlerinin Yanlış Kullanımı Üzerine: 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve 6085 Sayılı Yeni Sayıştay Kanununda Kullanılan ‘Genel Yönetim’, ‘Merkezî Yönetim’, ‘Kamu İdareleri’ Terimleri Hakkında Bir Eleştiri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 60, Sayı 4, s.837-917.
- Holt, T.P., ve DeZoort, T. (2009), “The Effects of Internal Audit Report Disclosure on Investor Confidence and Investment Decisions”, *International Journal of Auditing*, Vol. 13, s.61–77.
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, (2006), Resmi Gazete, No: 26226, 12 Temmuz 2006.

- Kamuda İç Denetim Genel Tebliği, (2013), Resmi Gazete, Sayı: 28623, 19 Nisan 2013,
- Kesik, A., (2005), “ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (9)/1, s. 94-114.
- Köse, Ö. (2007), *Dünya’da ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, Sayıştay Başkanlığı 145.Yıl Yayınları, 2. Baskı, Ankara.
- National Audit Office, (2005), “State Audit in the European Union”, http://www.nao.org.uk/wp_content/uploads/2005/12/State_Audit_Book.pdf.
- Önen, S.M. ve Özmen, B. (2011), “Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Sorumluluk”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 81, s. 91–110.
- Özer, H., (1997), *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, T.C. Sayıştay Başkanlığı 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi, Ankara.
- Polat, N. (2003), “Yolsuzlukların Sebeplerinin, Sosyal ve Ekonomik Boyutlarının Araştırılarak Alınması Gereken Önlemlerin Belirlenmesi Amacıyla Kurulan Meclis Araştırması Komisyonu Raporu Çerçevesinde: Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 49, s.65–80.
- Sayıştay Başkanlığı, (2013), “2012 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu”http://www.sayistay.gov.tr/rapor/genel/2012_D%C4%B1%C5%9F%20Denetim%20Genel%20De%C4%9Ferlendirme%20Raporu.pdf
- Sayıştay Başkanlığı, (2013b), “2012 Yılı Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu”http://www.sayistay.gov.tr/rapor/genel/2012_Mali%20%C4%B0statistikler%20Raporu.pdf
- Sayıştay Başkanlığı, (2013c), “2012 Yılı Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu”http://www.sayistay.gov.tr/rapor/genel/2012_Faaliyet%20Genel%20De%C4%9Ferlendirme%20Raporu.pdf
- Sayıştay Başkanlığı, (2013d), “2012 Yılı Genel Uygunluk Bildirimi”<http://www.sayistay.gov.tr/rapor/uygunluk/2012/2012GenelUygunluk.pdf>
- Toker, M., (2002), “Mali Saydamlık ve Türkiye”, Sayıştay Başkanlığı Bilgi Notu, s. 1-38. <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/24malisaydamlik.pdf>, 30.10.2013.
- Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (Global Institute of Internal Auditors, IAA) (2012b), “Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance”, s. 3–26, www.globaliia.org/standards-guidance
- Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (Global Institute of Internal Auditors, IAA) (2012), “Leading Practice: Transparency of the Internal Audit Report in the Public Sector”, s. 3–26, www.globaliia.org/standards-guidance.
- Uluslararası Şeffaflık Örgütü, Transparency International - TI. (2008), http://www.seffaflik.org/detay_tr.asp?GID=56&MenuID=58, Erişim Tarihi: 30.10.2013.
- Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı, INTOSAI. (2010), “Principles of Transparency and Accountability”, *INTOSAI Professional Standard sCommittee*, s.2–9.

- Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı, INTOSAI. (2010b), “Internal Audit Independence in the Public Sector”, *INTOSAI Professional Standards Committee*, s.2–9
- 4625 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, (2013), Resmi Gazete, No: 28649, 16 Mayıs 2013.
- 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, (2003), Resmi Gazete, No: 25269, 24 Ekim 2003.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, (2003), Resmi Gazete, No: 25326, 24 Aralık 2003.
- 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu (2010), Resmi Gazete, Sayı: 27790.
- <http://www.icdenetim.gov.tr>, Erişim Tarihi: 18.11.2013.
- <http://www.nao.org.uk>, Erişim Tarihi: 16.02.2014.
- <http://www.bulnao.government.bg/index.php?p=0&lang=en>, Erişim Tarihi: 16.02.2014.
- <http://www.riksrevisionen.se/en/Start/>, Erişim Tarihi: 17.02.2014.
- <http://www.idkk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 18.02.2014
- <http://www.sayistay.gov.tr>, Erişim Tarihi: 18.02.2014
- www.teftis.gov.tr, Erişim Tarihi: 16.02.2014

EK TABLO

Kurum	Kurumun Vizyon ve Misyonunda Şeffaflık Var mı?	Denetim Yapısı	Denetim Biriminin Web Sitesi/Sayfası Var mı?	Denetim Raporları Kamuyuyla Paylaşıyor mu?	Kurumun Faaliyet Raporu Yayınlanıyor mu?	Denetim Biriminin Birim Faaliyet Raporu Yayınlanıyor mu?
Başbakanlık	Evet	Teftiş Kurulu Bşk.	Evet	Hayır	Evet	Kurum Faaliyet Raporu içinde
Cumhurbaşkanlığı	Hayır	Devlet Denetleme Kurumu	Evet	Evet	Evet	Evet
Türkiye Büyük Millet Meclisi	Hayır	İç Denetim Birim Bşk.	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
Anayasa Mahkemesi	Hayır	-	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
Yargıtay	Hayır	-	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
Danıştay	Hayır	-	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu	Hayır	Teftiş Kurulu Bşk.	Evet	Hayır	Evet	Teftiş Programı yayınlanıyor.
Sayıştay	Evet			Evet	Evet	Evet
Adalet Bakanlığı	Evet	Teftiş Kurulu Bşk.	Evet	Hayır	Evet	Hayır
Millî Savunma Bakanlığı	Hayır	İç Denetim Birimi	Evet	Evet	Evet	Hayır
İçişleri Bakanlığı	Evet	İş Teftiş Kurulu Bşk.	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
Dışişleri Bakanlığı	Evet	İç Denetim Birim Bşk.	Hayır	Hayır	Evet	Kurum Faaliyet Raporunun içinde
Maliye Bakanlığı	Evet	Teftiş Kurulu Bşk.	Evet	Evet	Evet	Kurum Faaliyet Raporunun içinde
		İç Denetim Birim Bşk.	Evet	Hayır	Evet	Evet
		Teftiş Kurulu Bşk.	Hayır	Hayır	Evet	Kurum faaliyet raporunun içinde
		İç Denetim Birim Bşk.	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
		İç Denetim Birim Bşk.	Evet	Hayır	Evet	Kurum faaliyet raporunun içinde

Kurum	Kurumun Vizyon ve Misyonunda Şeffaflık Var mı?	Denetim Yapısı	Denetim Biriminin Web Sitesi/Sayfası Var mı?	Denetim Raporları Kamuyuyla Paylaşıyor mu?	Kurumun Faaliyet Raporu Yayınlanıyor mu?	Denetim Biriminin Birim Faaliyet Raporu Yayınlanıyor mu?
Millî Eğitim Bakanlığı	Hayır	Rehberlik ve Denetim Başkanlığı	Evet	Hayır	Evet	Kurum faaliyet raporunun içinde
Sağlık Bakanlığı	Hayır	İç Denetim Birim Bşk	Evet	Hayır	Evet	Kurum faaliyet raporunun içinde
Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı	Hayır	Denetim Hizmetleri Bşk.	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı	Hayır	İç Denetim Birim Bşk	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı	Hayır	İç Denetim Birim Bşk	Evet	Hayır	Evet	Evet
Kültür ve Turizm Bakanlığı	Hayır	İş Teftiş Kurulu Bşk.	Evet	Hayır	Evet	Denetim Planı yayınlanıyor
Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı	Hayır	Denetim Hizmetleri Bşk	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
Avrupa Birliği Bakanlığı	Hayır	İç Denetim Birim Bşk.	Evet	Hayır	Evet	Hayır
Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı	Hayır	Teftiş Kurulu Bşk.	Evet	Hayır	Evet	Evet
Çevre ve Şehircilik Bakanlığı	Evet	Denetim Hizmetleri Bşk	Evet	Hayır	Evet	Kurum faaliyet raporu içinde
Ekonomi Bakanlığı	Hayır	İç Denetim Birim Bşk	Evet	Hayır	Evet	Kurum faaliyet raporu içinde
Gençlik ve Spor Bakanlığı	Hayır	İç Denetim Birim Bşk	Evet	Hayır	Evet	Kurum faaliyet raporu içinde

Kurum	Kurumun Vizyon ve Misyonunda Şeffaflık Var mı?	Denetim Yapısı	Denetim Biriminin Web Sitesi/Sayfası Var mı?	Denetim Raporları Kamuyuyla Paylaşıyor mu?	Kurumun Faaliyet Raporu Yayınlanıyor mu?	Denetim Biriminin Birim Faaliyet Raporu Yayınlanıyor mu?
Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı	Hayır	Rehberlik ve Teftiş Bşk	Hayır	Hayır		Kurum faaliyet raporu içinde
Gümrük ve Ticaret Bakanlığı	Hayır	Rehberlik ve Teftiş Bşk	Evet	Hayır	Evet	Evet
Kalkınma Bakanlığı	Hayır	İç Denetim Birim Bşk	Evet	Hayır	Evet	Kurum faaliyet raporu içinde
Orman ve Su İşleri Bakanlığı	Evet	İç Denetim Birim Bşk	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
Millî Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği	Hayır	-	Hayır	Hayır	Hayır	Kurum faaliyet raporu içinde
Millî İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı	Hayır	-	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
Jandarma Genel Komutanlığı	Hayır	Teftiş Kurul Bşk.	Hayır	Hayır	Evet	Kurum faaliyet raporu içinde
Sahil Güvenlik Komutanlığı	Hayır	İç Denetim Birim Bşk	Hayır	Hayır	Evet	Kurum faaliyet raporu içinde
Emniyet Genel Müdürlüğü	Hayır	-	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
Diyanet İşleri Başkanlığı	Hayır	Rehberlik ve Teftiş Bşk	Hayır	Hayır	Evet	Kurum faaliyet raporu içinde
Hazine Müsteşarlığı	Evet	İç Denetim Birim Bşk	Evet	Hayır	Evet	Kurum faaliyet raporu içinde
Kamu Düzeni ve Güvenliği	Hayır	Hazine Kontrolörleri Kurulu Bşk.	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
		İç Denetim Birim Bşk	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
		-	Hayır	Hayır	Evet	Hayır

Kurum	Kurumun Vizyon ve Misyonunda Şeffaflık Var mı?	Denetim Yapısı	Denetim Biriminin Web Sitesi/Sayfası Var mı?	Denetim Raporları Kamuyuyla Paylaşıyor mu?	Kurumun Faaliyet Raporu Yayınlanıyor mu?	Denetim Biriminin Birim Faaliyet Raporu Yayınlanıyor mu?
Müşteşarlığı						
Devlet Personel Başkanlığı	Hayır	-	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
Türkiye İstatistik Kurumu	Hayır	-	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı	Hayır	-	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
Gelir İdaresi Başkanlığı	Evet	-	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü	Hayır	Teftiş Kurulu Bşk.	Evet	Evet	Evet	Evet
		İç Denetim Birim Bşk.	Evet	Hayır	Evet	Evet
Meteoroloji Genel Müdürlüğü	Evet	Teftiş Kurulu Bşk.	Hayır	Hayır	Evet	Kurum faaliyet raporu içinde
		İç Denetim Birim Bşk.	Hayır	Hayır	Evet	Kurum faaliyet raporu içinde
Basın-Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü	Hayır	-	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
Türkiye Halk Sağlığı Kurumu	Hayır	Denetim Hizmetleri Daire Bşk.	Evet	Hayır	Hayır	Hayır
Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu	Hayır	Denetim Hizmetleri Daire Bşk.	Hayır	Hayır	Hayır	Hayır
		İç Denetim Birim Bşk.	Hayır	Hayır	Hayır	Hayır
Göç İdaresi Genel Müdürlüğü	Hayır	-	Hayır	Hayır	Hayır	Hayır

Kaynak: İdarelerin internet sitelerinden yararlanılarak düzenlenmiştir.